

# БИЗНЕС-СРЕДА

**Е. Ф. Мосин**

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

## ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ГОДЫ КРИЗИСА

Эта статья является продолжением опубликованной годом ранее в журнале «Финансы и бизнес» статьи «Налоговые споры в кризисные годы» (Мосин, 2016), подготовленной на основе налоговой статистики, собранной за период по 2014 г. Цель новой статьи — рассмотреть, насколько последующее время подтвердило или опровергло ранее высказанные мнения, предположения, прогнозы о новых явлениях и наметившихся тенденциях в сфере налогового администрирования, в административной и судебной практике разрешения налоговых споров, и показать, какие новые явления и тенденции появились в ней после 2014 г., в том числе и в первую очередь те, что представляются характерными для налоговых реалий именно в годы последнего экономического кризиса.

Это тем более интересно, что, как отмечает д.э.н., ректор Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ В. А. Мау, «кризисы — неотъемлемая тема экономической повестки современной России, неперемный элемент отечественных экономико-политических дискуссий. На протяжении четверти века посткоммунистической истории нашей страны мы или боремся с кризисами, или обсуждаем уроки прошлых кризисов, или пытаемся увидеть контуры кризисов будущих» (Мау, 2015, с. 7). Особенность же ситуации после 2014 г. в том, что, как он отмечает, «к началу 2015 года Россия вновь оказалась под воздействием сразу нескольких кризисов: структурного, циклического и внешних шоков (падение цен на нефть и введение финансовых санкций). Каждую из этих проблем можно решить в рамках ответственной экономической политики. Однако наложение их друг на друга создает серьезные трудности, поскольку требуется принимать не просто различные, но подчас диаметрально противоположные меры» (Мау, 2015, с. 17).

Есть и другие, противоположные взгляды на ситуацию: например, министра экономического развития РФ А. В. Улюкаева<sup>1</sup>, который отмечал: «Статистический спад в реальной экономике в течение года не прекратился: по ВВП сейчас примерно на 0,8% ниже, чем год назад. То есть весь этот год, с июля 2015-го по июль 2016-го, каждый месяц был либо 0, либо минус 0,1% по ВВП. Тем не менее это колебательное движение в пределах нижнего “этажа”. И в этом смысле, я считаю, термин “кризис” сейчас неуместен» (Улюкаев, 2016). Но тогда, причем в этом же смысле, возникает вопрос об уместности термина «нижний “этаж”» — не является ли он эвфемизмом для «кризиса»? И если «термин “кризис” сейчас неуместен», то почему на сайте Минэкономразвития России есть страница с «неуместным» заголовком «Реализация мер по выходу из кризиса и модернизация российской экономики» (Реализация мер..., 2016)? Или, может

---

<sup>1</sup> Указом Президента РФ 14 ноября 2016 г. А. В. Улюкаев был освобожден от должности министра экономического развития РФ.

быть, дело в психологии восприятия: как утверждают экономисты, «год 2015-й был очень сложным, однако его результаты оказались лучше ожиданий конца 2014 г.» (Российская экономика..., 2016, с. 34).

Поэтому мы будем исходить из того, что, несмотря на то что «разумеется, понятие “кризис” многоплановое и неоднозначное» и «кризис не тождествен экономическому спаду, хотя отрицательные темпы роста ВВП — важное свидетельство наличия кризиса» (Мау, 2015, с. 8), все же понятие «кризис» вполне применимо к экономике России 2014–2015 гг. Впрочем, как верно заметил Президент Казахстана Нурсултан Назарбаев, отвечая на вопрос, заданный ему 17.06.2016 на пленарном заседании Петербургского международного экономического форума, «сегодня говорят одно, сейчас уже читать не хочется экспертные данные, потому что завтра говорят совсем другое. И вообще все ученые, экономисты, финансисты, на которых мы опирались, по-моему, запутались. По этому кризису, который сейчас идет, никто не может дать никаких конкретных рекомендаций. Факты являются фактами» (Назарбаев, 2016). Это соответствует сказанному Мишелем Фуко 40 лет назад: «Необходимо отдавать себе отчет в том, что и на этот раз кризис стал своего рода теоретической приправой, которой потчуют друг друга политики, экономисты, философы и все прочие, для того чтобы придать хоть какой-то статус настоящему, для анализа которого у них нет иных инструментов» (Фуко, 2002, с. 148).

Всегда важная проблематика выработки и проведения эффективной налоговой политики особенно актуализируется в период экономического кризиса. Разумеется, мы не собираемся включать в число главных недостатков российской налоговой системы «превалирование фискальной функции над стимулирующей», как это сделано в статье (Сайфиева, 2016, с. 21), ибо будет ли налоговой по сути система, в которой главная функция стимулирующая? Но в связи с необходимостью, с одной стороны, дать возможность бизнесу если не с помощью государства, то хотя бы самостоятельно выжить и преодолеть кризис, а с другой стороны, обеспечить нужный уровень налоговых поступлений в бюджет, одним из главных вопросов становится вопрос: увеличить или уменьшить налоговую нагрузку на бизнес? К сожалению, именно в период кризиса по ответу на него не всегда есть не то чтобы единое, но хотя бы определенно господствующее мнение («рабочее» мнение, а не декларируемое в связи с выборами). Такое впечатление, что здесь ситуация, аналогичная описанной Гегелем: «Ответ на вопросы, которые оставляет без ответа философия, заключается в том, что они должны быть иначе поставлены» (Гегель, 1971, с. 537). Наверное, это так и есть, ибо, как заметил автор экономического бестселлера «Капитал в XXI веке», «налог — это вопрос не технический, а прежде всего политический и философский, притом самый важный из всех. Без налогов не может быть общности судьбы и коллективной способности действовать. Так было всегда» (Пикетти, 2015, с. 494).

Зато редкое единодушие (если не принимать во внимание бизнесменов) наблюдается, когда речь заходит о необходимости повышения собираемости налогов и сборов. Расхождение обнаруживается лишь в ответах на вопрос — как этого добиться. Безупречный в социальном и правовом плане путь — повышение качества налогового законодательства (его ясности, определенности, стабильности) и эффективности работы налоговой и судебной систем, при этом работы исключительно в правовом поле. Но этот путь требует столь значительных усилий, по сути, новых реформ, причем не только в налоговой сфере, что ожидать больших успехов на этом пути в краткосрочной перспективе не приходится

(а в расчете на долгосрочную перспективу решения в кризис обычно не принимаются — не до них). И тогда выбирается привычный для нашего общества путь — ужесточение работы действующих систем, в первую очередь систем налогового администрирования и судебной.

В налоговой сфере такое довольно легко осуществимо в силу очевидной невозможности учесть в налоговом законодательстве все богатство реалий экономической жизни или переложить (посредством диспозитивных норм) учет непредусмотренного на участников налоговых отношений; невозможности, которая компенсируется широким применением в налоговой сфере разнообразных правовых доктрин и правовых позиций высших судебных органов в их изменчивом толковании налоговыми и судебными органами. И здесь налоговые органы и налогоплательщики встречаются с проблемой, которую хорошо охарактеризовала судья Конституционного Суда РФ в отставке, советник Конституционного Суда РФ, профессор Т. Г. Моршакова, выступая 12.10.2009 на Вторых Сенатских чтениях в Главном зале судебных заседаний Конституционного Суда РФ: «Это общеизвестный уже факт, что решения Конституционного Суда не принимаются с большой очень радостью другими судебными структурами, и, более того, во многих случаях встречают определенное сопротивление, не принимаются ими. Суды, даже другие высшие суды в Российской Федерации, позволяют себе сказать: мы придерживаемся другой позиции и будем продолжать, таким образом, настаивать на этой позиции, как делали это прежде, до вынесения по этому поводу решения Конституционного Суда... И вот здесь мы встречаемся с вами с такой парадоксальной ситуацией, когда ссылки при аргументации такой позиции мы получаем тоже на принципы независимости судебной власти и на собственные представления о том, что есть закон и что есть его конституционный смысл» (Моршакова, 2010, с. 9–10).

Во избежание недоразумений в дальнейшем необходимо пояснить, что под «ужесточением» в налоговом администрировании и в налоговой сфере в целом, а также в работе судов мы понимаем не повышение эффективности и качества налогового контроля и борьбы с уклонением от уплаты налогов (хотя именно это нередко воспринимается налогоплательщиками как ужесточение отношения к ним), а то, что можно контекстуально охарактеризовать, например, следующим образом. Из интервью Д. Б. Бабинера, партнера международной аудиторско-консалтинговой компании EY (*Ernst & Young*): «Стабильность поддается в других случаях: когда практика в течение десяти лет была, никто на нее не обращал внимания, а потом — раз! — в законе ничего не поменялось, а налоговый орган, а за ним и суд вдруг говорят: нет, это должно быть по-другому» (Пискунов, 2015, с. 14). Его же ответ на вопрос «Нет ли наблюдений о том, что как-то меняются позиции судов, больше удовлетворяются требования налогового органа?» — «Это очень субъективно, но определенные тенденции можно заметить. Я не скажу, что есть задача по увеличению сбора государственного бюджета от налогов, надеюсь, такой задачи перед судами не ставится, но то, что в пограничных ситуациях суды чаще принимают решения в пользу налоговых органов, мне кажется, очевидно» (Пискунов, 2015, с. 21). (Недостаток определения понятия через примеры общеизвестен, но иногда «как жабры у рыбы нельзя объяснить вне воды, так и понятие нельзя объяснить вне культуры, которая его породила» (Лем, 1994, с. 316).)

То есть налоговую нагрузку можно увеличивать и не изменяя для этого налоговое законодательство, не вводя новые налоги и не повышая ставки действующих, а, например, ужесточая налоговое администрирование и судебную практику (в том

числе меняя прежние и создавая новые правовые позиции, налоговые и судебные прецеденты) по сравнению с теми, к которым бизнес привык и адаптировался — ужесточение, как частный случай содержания мема, обозначаемого общеизвестным у нас фразеологизмом «закручивание гаек». Конечно, возникает вопрос о допустимом усилении фактической налоговой нагрузки на бизнес (предостережение от кривой Лаффера), но это не наша тема.

К понятию налогового ужесточения в изложенном смысле примыкает, а в обыденном сознании налогоплательщиков просто в такое понятие включается законодательное расширение полномочий налоговых органов в части осуществления налогового контроля, в том числе полномочий в рамках камеральных налоговых проверок, что позволяет налоговым органам гораздо более глубоко, нежели дозволялось прежде, проникать в конкретику финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков («отслеживают каждый шаг налогоплательщика»). Напомним, что тип правового регулирования в сфере налогового контроля, указывающий в нем пределы полномочий налоговых органов — не общедозволительный (характеризуемый формулой «дозволено все, что прямо не запрещено»), а разрешительный («запрещено все, что прямо не разрешено»).

В этом плане наиболее значительные изменения налогового законодательства на 2014 и 2015 гг. осуществлены *Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»*, вступившим в силу по частям в период с 30.06.2013 по 01.01.2015 и на протяжении полутора лет редактировавшимся пять раз (что уже само по себе говорит о нестабильности отечественного законодательства), и *Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»*, вступившим в силу с 01.01.2015.

Что же касается судов, то пока ограничимся ссылкой на мнение автора книги «Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите», который еще в 2004 г., будучи судьей Арбитражного суда Смоленской области (т. е. в его компетенции в данном вопросе сомневаться не приходится), писал, что «с практической точки зрения источники правового регулирования налоговых отношений можно разделить на две большие группы: а) нормативные; б) судебные (прецедентные)» и что «хотя с формальной точки зрения современное российское право прецедентным не является, однако в реальной жизни судебные решения оказывают на правовое регулирование налоговых отношений колоссальное влияние» (Цветков, 2004, с. 5, 10). К «судебным источникам правового регулирования налоговых отношений» этот автор отнес: решения Конституционного Суда РФ, судебные акты Высшего Арбитражного Суда РФ (упразднен с 06.08.2014) и Верховного Суда РФ по вопросам применения налогового законодательства; постановления федеральных арбитражных судов округов по вопросам применения норм налогового законодательства (Цветков, 2004, с. 10).

Поэтому сам по себе трехлетний мораторий на увеличение налоговой нагрузки, о котором говорится в *Стратегии развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 г., утвержденной распоряжением Правительства РФ от 02.06.2016 № 1083-р (п. 5 «Совершенствование политики в области налогообложения и неналоговых платежей» раздела IV «Способы и механизмы достижения цели Стратегии»)*, и в *Прогнозе социально-экономического развития Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 гг.*,

разработанном Минэкономразвития России (Прогноз..., 2015), вовсе не означает моратория на фактическое увеличение налоговой нагрузки путем ужесточения отношения налоговых органов и судов к налогоплательщикам.

В связи с этим заметим, что уже стали привычными понятия «убеждение судьи» (Телятников, 2004), «судейское убеждение» (Горевой, 2008), «усмотрение суда» (Пашкова, 2005), «судейское усмотрение» (Абушенко, 2002; Грачева, 2011; Судейское усмотрение..., 2015) (последнее понятие редко использовалось в советский период), но до сих пор не вошли в обиход юристов понятия, аналогичные названным по сути, но относящиеся к работникам налоговых органов, к тем, кого часто называют налоговиками, хотя любой предприниматель знает, как важны убеждения и усмотрение налогового инспектора, выполняющего налоговую проверку.

Вместе с тем нельзя сказать, что эта тема неинтересна ученым, занимающимся налоговым правом. Первая (из известных автору) монография на эту тему — работа Ю. В. Старых «Усмотрение в налоговом правоприменении», в которой указанное усмотрение понимается как «определенная рамками законодательства о налогах и сборах свобода выбора уполномоченного правоприменительного органа (Правительства РФ, налогового, таможенного органа) при принятии субъективно-оптимального решения, соответствующего конкретным обстоятельствам рассматриваемого дела, которая обусловлена поставленными перед ним задачами, соответствует интересам государства и общества и основана на познании объективной действительности» (Старых, 2007, с. 45–46).

Появились исследования, охватывающие эту тему в более широком плане — применительно к административному усмотрению в деятельности государственных служащих вообще и рассматривающих налоговиков как частный случай последних. Например, диссертация Т. Г. Слюсаревой, по «авторскому определению» которой административное усмотрение «рассматривается как определенная нормативными правовыми актами свобода выбора варианта поведения полномочного субъекта (государственного служащего) на основе его мыслительной деятельности с учетом реализации им публичного интереса с целью принять оптимальное управленческое решение, совершить действие или воздержаться от его совершения (бездействие) для целесообразной реализации своих полномочий» (Слюсарева, 2013, с. 7). Автор этого определения, конечно, права, утверждая, что «усмотрение — это определенная степень свободы, имеющая очень тонкую грань с произволом» (Слюсарева, 2013, с. 16). Но именно «тонкость» этой грани (но не только одно это обстоятельство) делает практически неосуществимой (утопической) предлагаемую автором в числе «основных направлений совершенствования административного законодательства в контексте оптимизации административного усмотрения» «выработку критериев объективизации применения государственными служащими административного усмотрения», каковыми, по мнению этого автора, «являются публичный интерес, экономическая заинтересованность государственных служащих в объективном применении административного усмотрения и справедливость применения административного усмотрения» (Слюсарева, 2013, с. 8, 10). Ибо невозможно, или, скажем осторожнее, очень трудно, придумать работающую меру (единицу измерения) даже для первых двух из этих критериев, а уж о критерии «справедливости применения административного усмотрения», предлагаемом для оценки работы конкретного налогового инспектора, всерьез говорить не приходится. Как, например, поступать оцениваемому по такому критерию инспектору в делах, о которых судья Московского районного

суда Санкт-Петербурга, заместитель председателя Московского районного суда по гражданским делам честно сказал: «Были дела, в которых с человеческой точки зрения хотелось занять одну сторону, но с правовых позиций этого сделать было нельзя. Я часто не согласен с собственным решением, если смотреть на него с позиции справедливости» (Барковский, 2012).

Но если невозможно предложить «критерии объективизации применения государственными служащими административного усмотрения», сколь-нибудь эффективно эту объективизацию обеспечивающие применительно к конкретным работникам налоговых органов, ввиду исключительной сложности самого явления, оценивать которое предлагается, то естественен вопрос: можно ли как-то оценить, хотя бы на качественном уровне, наличие или отсутствие того, что, как отмечено выше, в обыденном сознании нередко характеризуется как «завинчивание гаек», а если его можно оценить и оно наличествует, то можно ли утверждать, сильное оно или слабое (умеренное)?

Полагаем, что если речь идет об оценке применительно к работе Федеральной налоговой службы в целом, причем вкуче с имеющей к ней отношение работой законодательной и судебной властей в сфере налогов, то положительный ответ все же возможен даже в условиях часто обновляемого налогового законодательства и существенно неустойчивой экономической среды, когда оценка «при прочих равных условиях» невозможна.

По нашему мнению, для такой оценки может быть использована статистика налоговых споров<sup>1</sup> (конфликтов). В обоснование этого мы здесь не вдаемся, так как ранее неоднократно его представляли, в том числе аргументируя многочисленными ссылками, например в статьях (Мосин, 2010; 2012; 2016). Но подчеркнем, что речь идет в первую очередь об оценке посредством статистики налоговых споров именно тенденций в совокупной работе налоговых и судебных органов и оценки в этих тенденциях вкладов и роли законодательной, исполнительной (налоговой) и судебной властей.

По сути, речь идет об использовании указанной статистики для характеристики фактической налоговой нагрузки государства на экономику, точнее, для характеристики того, как меняется фактическая нагрузка в годы кризиса при постоянной номинальной (мы, естественно, различаем номинальную и фактическую налоговые нагрузки на экономику страны). Оценка через статистику налоговых конфликтов не заменяет, но важным образом дополняет традиционную оценку изменений налоговой нагрузки через динамику соотношения величин налоговых поступлений в бюджет и валового внутреннего продукта. И еще раз подчеркнем, что речь здесь идет о попытке оценить изменение налоговой нагрузки не вследствие изменений в системе налогов (введение нового или отмена действующего налога, изменение элементов налогообложения налога), а вследствие изменений, происходящих только в работе системы налогового администрирования и судебной системы. При этом, когда мы говорим об изменениях в работе первой системы, то имеем в виду как изменения, фиксируемые в относящихся к ней официальных документах и осуществляемые в целях совершенствования налогового контроля и надзора, так и не фиксируемые в таких документах (вышеупомянутые тенденции), но тоже влияющие на фактическую налоговую нагрузку налогоплательщиков; когда же говорим об изменениях в работе судебной системы, то имеем в виду только второе.

<sup>1</sup> О понятии «налоговый спор» см., например (Рыбакова, Калинина, 2015).

Нередко в доказательство ужесточения позиции властного органа указывают на участвовавшие «визиты» проверяющих от него. Но о налоговых органах этого сказать нельзя, если судить по выездным налоговым проверкам. Хотя ограничивающий частоту проверок *Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»* не распространяется на налоговый контроль, в последние годы количество проводимых за год выездных налоговых проверок не росло, а снижалось, причем существенно (рис. 1 по данным (Доклад... ФНС России, 2013; Доклад... ФНС России, 2014; Доклад... ФНС России, 2015)<sup>1</sup>.

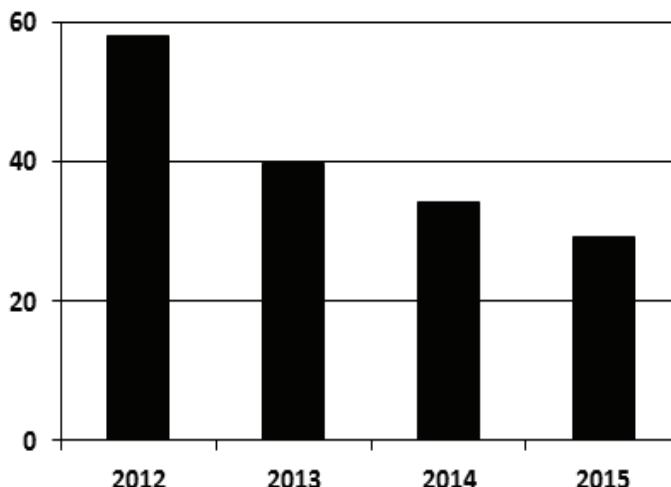


Рис. 1. Количество выездных налоговых проверок (в тысячах) за год (2012–2015 гг.)

Денежные суммы, доначисленные налогоплательщикам по результатам выездных налоговых проверок за год, по сравнению с 2013 г. немного выросли в 2014 г., но снизились в 2015-м (рост и снижение на 3,6%). Если же учитывать все налоговые проверки (камеральные и выездные), то доначисления росли, но все же не так, чтобы уверенно говорить именно об ужесточении отношения налоговых органов к налогоплательщикам: по отношению к предыдущему году прирост за 2014 г. составил 4,5%, за 2015 г. — еще 1,7% (рис. 2).

Статистика налоговых споров характеризует уровень конфликтности отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, но характеризует таким образом, что в этом уровне конфликтности принципиально невозможно вычленить его составляющие, определенные работой конкретных ветвей

<sup>1</sup> Все графики, диаграммы и таблицы настоящей статьи построены автором по данным судебной и налоговой статистики, содержащимся в размещенных на сайте «Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации» (Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru>) отчетах о работе арбитражных судов субъектов РФ в 2014 и 2015 гг., в размещенных на сайте «Федеральные арбитражные суды Российской Федерации» (Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.arbitr.ru>) таблицах и справках, содержащих показатели работы арбитражных судов РФ за каждый год в период с 2002 по 2013 г., в размещенных на сайте «Федеральная налоговая служба» (Федеральная налоговая служба. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru>) докладах об осуществлении ФНС России государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) за каждый год в период с 2013 по 2015 г. В случаях несовпадения данных за один и тот же год, приведенных в разных источниках одного и того же органа (на одном и том же сайте), использовались данные, более поздние по времени их приведения (представления).

власти — законодательной (формирование и изменение налогового законодательства, в том числе в области законодательного регулирования налогового администрирования), исполнительной (осуществление налогового администрирования, включая налоговый контроль и надзор, в том числе институт апелляционного обжалования) и судебной (рассмотрение налоговых споров). Вместе с тем для правильного истолкования данных статистики налоговых споров принципиально важно учитывать происходившие изменения в налоговом законодательстве, в практике налогового администрирования, в практике правоприменения.

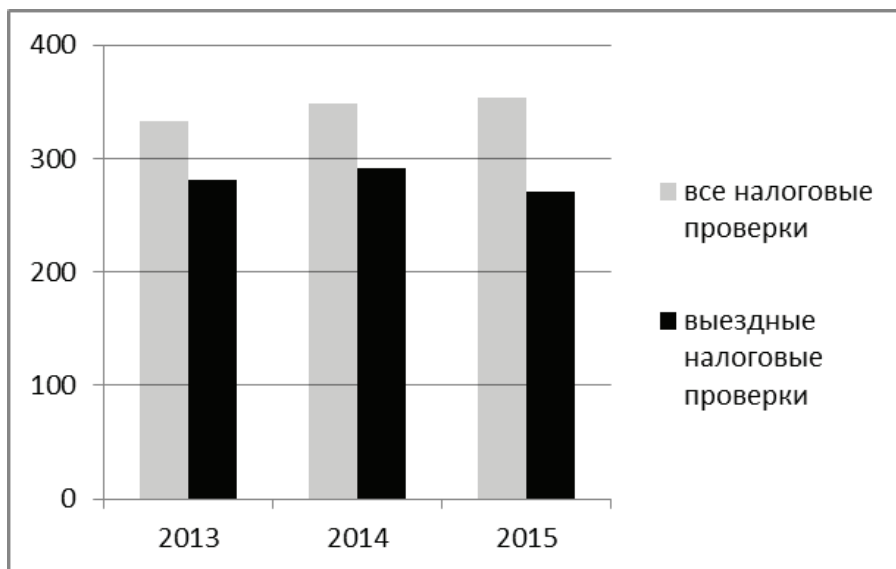


Рис. 2. Суммы (млрд руб.), доначисленные налоговыми органами по результатам налоговых проверок (2013–2015 гг.)

Яркий пример важности учета изменений в законодательстве при истолковании данных судебной статистики дает динамика судебных дел о несостоятельности (банкротстве) — рис. 3. (В налоговой сфере нам не удалось найти столь же очевидного, простого и выразительного примера; впрочем, банкрот — это также и налогоплательщик, но временно «потерянный» для государства, причем почти наверняка оставшийся ему должным.)

Известно, что в кризис количество банкротств возрастает. Однако в России наибольшие изменения в ежегодном количестве заявлений о несостоятельности (банкротстве) связаны вовсе не с кризисом (его возникновением и прекращением), а с изменениями законодательства о банкротстве и практики его применения.

Например, значительный спад количества заявлений в 2003 г. по сравнению с 2002 г. связан с тем, что в конце 2002 г. существенно изменился правовой институт банкротства (с 03.12.2002 утратил силу *Федеральный закон от 08.01.1998 № 6-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»* и вступил в силу *Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»*); увеличение в 2005 г. количества заявлений в 2,3 раза по сравнению с 2004 г. обусловлено утверждением *постановлением Правительства РФ от 21.10.2004 № 573 «О порядке и условиях финансирования процедур банкротства отсутствующих должников»* порядка и условий финансирования указанных процедур из средств федерального бюджета (Аналитическая записка..., 2005); снижение





Рис. 3. Динамика количества (в тысячах) заявлений о несостоятельности (банкротстве): 1) поступивших в суд; 2) принятых судом к производству (2002–2015 гг.)

в 2007 г. количества заявлений о несостоятельности (банкротстве) в 2,1 раза по сравнению с 2006 г. обусловлено принятием *постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.12.2006 № 67 «О некоторых вопросах практики применения положений законодательства о банкротстве отсутствующих должников и прекращении недействующих юридических лиц»* (в результате количество заявлений о признании банкротами отсутствующих должников уменьшилось в 3,4 раза) (Пояснительная записка..., 2007), а то обстоятельство, что в 2007 г. почти треть (32%) всех заявлений о признании должника банкротом не была принята к производству, объясняется поступлением большого числа заявлений от налоговых органов о признании банкротом юридического лица, отвечающего признакам недействующего юридического лица (Пояснительная записка..., 2007); увеличение на треть (31%) в 2012 г. по сравнению с 2011 г. количества заявлений о банкротстве индивидуальных предпринимателей суды связывают с принятием *постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.06.2011 № 51 «О рассмотрении дел о банкротстве индивидуальных предпринимателей»* (Аналитическая записка..., 2012); уменьшение в 2013 г. в 3 раза по сравнению с 2012 г. количества заявлений уполномоченных органов о признании должников банкротами суды объясняют изданием ФНС России локальных актов, определивших порядок выбора налоговыми органами саморегулируемой организации арбитражных управляющих (Аналитическая записка..., 2013). Такая картина не удивительна, если принять во внимание, что *Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»* за период с его принятия по 03.07.2016 редактировался 68 раз, в том числе в 2014–2015 гг. — 17 раз; непосредственно по этому закону было принято 18 постановлений Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ и одно постановление Пленума Верховного Суда РФ. Поэтому, хотя количество заявлений о несостоятельности (банкротстве) в 2014 г. увеличилось на 32% по сравнению с 2013 г., а в 2015 г. на 21% по сравнению с 2014 г., все же отнести это увеличение исключительно на счет кризиса нельзя.

Аналогично именно изменения в институтах налогового администрирования обеспечили значительные снижения ежегодного количества судебных дел по вопросам налогообложения в 2006 г. (в 1,6 раза по сравнению с 2005 г.) и 2007 г. (в 2,3 раза по сравнению с 2006 г.), после чего их количество оставалось примерно постоянным на протяжении 2008–2014 гг., колеблясь в пределах (96 + 8) тысяч дел в год (Мосин, 2016, с. 125).

Ранее мы высказали казавшуюся нам весьма правдоподобной гипотезу о том, что под влиянием кризисных явлений количество судебных споров по вопросам налогообложения возрастет (Мосин, 2016, с. 122). Однако пока что российская практика не только 2008–2010 гг., но и 2014–2015 гг. ее опровергает: в 2014 г. количество судебных дел было практически таким же, что и в 2013 г. (прирост всего лишь на 0,7%), а в 2015 г. оно существенно (на 31%) уменьшилось — в 2014 г. было 95 645 дел, а в 2015 г. — 65 630 дел (рис. 4)<sup>1</sup>.

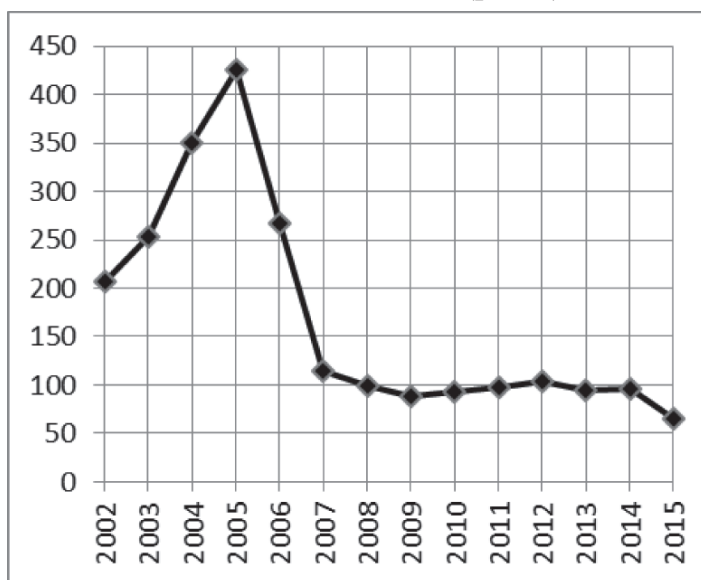


Рис. 4. Динамика количества налоговых дел (в тысячах), рассмотренных арбитражными судами за год (2002–2015 гг.)

Полагаем, что в первую очередь это обусловлено существенным повышением в последние годы эффективности налогового администрирования, приведшим к большей для налогоплательщиков убедительности решений налоговых органов, обоснованности их правовых позиций.

<sup>1</sup> Впрочем, в налоговой сфере прогнозы часто не сбываются. Например, в 2002 г. руководитель департамента налоговой политики Минфина России заявил, что «через несколько лет, когда произойдет усовершенствование контроля и возрастет налоговая культура, мы вообще откажемся от системы ЕНВД» (Иванеев, 2002, с. 11). В 2011 г. Минфин России в письме от 02.11.2011 № 03-11-11/273 сообщил, что с 01.01.2014 «предлагается отменить систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». В 2012 г. принят Федеральный закон от 29.06.2012 № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»», согласно которому глава 26.3 НК РФ не будет применяться с 01.01.2018. В 2016 г. принят Федеральный закон от 02.06.2016 № 178-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»», перемещающий дату отмены ЕНВД на 01.01.2021. Но уже 25.07.2016 в Государственную Думу поступил законопроект № 1134213-6, предлагающий отменить ограничение по сроку действия ЕНВД.

В числе самых важных мероприятий в этом направлении:

— значительное повышение транспарентности налогового надзора и контроля, в частности путем предоставления налогоплательщикам возможности самостоятельно оценивать свои налоговые риски, причем оценивать с позиции налоговых органов и по их критериям (*приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (ред. от 10.05.2012); письма ФНС России от 17.10.2012 № АС-4-2/17710 «О рассмотрении обращения», от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы», от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР»*);

— институционализация новых механизмов обратной связи между налоговыми органами и налогоплательщиками, в частности и в первую по значимости очередь — в электронной форме (*приказ ФНС России от 12.11.2012 № ММВ-7-12/838@ «Об утверждении перечней услуг, доступных налогоплательщикам в электронной системе управления очередью при непосредственном обращении в территориальные налоговые органы» (ред. от 17.09.2013)*), предоставление с 01.07.2015 налогоплательщикам нового информационного ресурса для взаимодействия с налоговыми органами — личного кабинета налогоплательщика (*Федеральный закон от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (ред. от 24.11.2014); приказ ФНС России от 14.01.2014 № ММВ-7-6/8@ «О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы “Личный кабинет налогоплательщика юридического лица”» (ред. от 27.02.2015)*);

— введение с 01.01.2015 новой формы налогового контроля — в форме налогового мониторинга (весьма эффективного в плане снижения количества налоговых споров, но пока не получившего сколь-нибудь широкого применения на практике, его продвижение дело ближайшего будущего) (*Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»*) и введение, хотя пока лишь для малого числа налогоплательщиков (тех, в отношении которых применяется налоговый мониторинг), но принципиально нового для России института налогового рулинга (*Федеральный закон от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»*; *письмо ФНС России от 01.06.2016 № СА-4-7/9831 «О применении положений Федерального закона от 01.05.2016 № 130-ФЗ “О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации”*), положительное влияние которого на снижение числа налоговых споров несомненно;

— предоставление налогоплательщикам больше возможностей для проверки контрагентов на налоговую добросовестность (*Федеральный закон от 01.05.2016 № 134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»*);

— перевод значительной части документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками на электронный формат (*приказы ФНС России от 29.03.2013 № ММВ-7-6/134@ «Об утверждении Положения об организации работ по развитию автоматизированной информационной системы Федеральной налоговой службы (АИС “Налог”)*», *от 14.03.2016 № ММВ-7-6/135@ «Об утверждении Положения об организации выполнения работ по развитию (модернизации) и оказания услуг по сопровождению автоматизированной информационной системы Федеральной налоговой службы (АИС “Налог-3”)*», *от 15.04.2015 № ММВ-7-2/149@ «Об утверждении Порядка направления документов, используемых налоговыми органами*

при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Федеральной налоговой службы от 17.02.2011 № ММВ-7-2/169@»);

— введение в 2015 г. на базе автоматизированной системы контроля АСК НДС-2 тотального электронного контроля за уплатой НДС (*приказ ФНС России от 13.02.2015 № ММВ-7-6/68@ «О проведении опытной и опытно-промышленной эксплуатации программных средств, обеспечивающих автоматизацию перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»*).

Например, по оценке Счетной палаты РФ, в 2016 г. дополнительные поступления по НДС по товарам, работам, услугам, реализуемым на территории России, составят до 27 млрд руб. в результате проведения комплекса мероприятий в части сокращения теневого сектора экономики и, соответственно, расширения налоговой базы за счет вовлечения хозяйствующих субъектов в официальную экономическую деятельность, повышения качества администрирования НДС за счет внедрения АСК НДС-2, а также проведения мероприятий по снижению накопленной задолженности по НДС, которая на 01.10.2015 составила 182 млрд руб. (Заключение Счетной палаты..., 2015, с. 105) (следует отметить, что в последнем добиться значимого успеха в 2015 г. не удалось: в нем «задолженность по НДС растет высокими темпами, очевидно, что новый механизм администрирования НДС пока не оказал существенного влияния на состояние задолженности» (Малис, Грундел, Горохова, 2015)). К этому добавим, что, по нашему мнению, благодаря прежде всего «убедительности доводов» АСК НДС-2 сумма «отказного» НДС, оспариваемая налогоплательщиками в 2015 г., оказалась почти в 5 раз меньше суммы, оспариваемой в 2014 г. (см. ниже табл. 1).

Как признание особой значимости системы АСК НДС-2, отметим, что ее пуск поставлен на первое место в составленном для 2015 г. «профессиональном рейтинге важнейших налоговых событий, влияющих на состояние делового климата в России и дальнейшее развитие налоговой системы» (Рейтинг..., 2016, с. 506, 507).

Не отмеченным до сих пор в литературе достоинством АСК НДС-2 является то, что она повышает конкретность налоговых споров, сокращая в них ставшее частым в последнее десятилетие (после постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды») использование в рамках судейского усмотрения разнообразных оценочных понятий. И в этом плане АСК станет определенным противовесом судьям — именно в последние годы «арсенал оценочных понятий налогового права регулярно пополняется за счет квазиинормотворческой деятельности судов, которые активно формируют собственные оценочные понятия. Многие из них носят концептуальный характер» (Демин, 2013, с. 122), а в результате оказывается, что «усмотрение — это большей частью тайна как для широкой публики, так и для практикующих юристов, преподавателей права» (Старых, 2007, с. 27).

Некоторые авторы, например (Гин-Барисьявичене, 2016), воспринимают внедрение АСК НДС-2 как «ужесточение контроля за налогоплательщиками». Однако, по нашему мнению, повышение качества налогового контроля на базе АСК НДС-2 само по себе нельзя рассматривать как ужесточение контроля (по крайней мере, в том смысле, который оговорен нами выше). Но если мы понимаем ужесточение

контроля в том, показанном выше широком смысле, включающем законодательное расширение полномочий налоговых органов в части осуществления налогового контроля, то придется признать, что вышеперечисленные мероприятия в определенной части этому способствуют, а значит, основания говорить об ужесточении контроля за налогоплательщиками есть.

И уж тем более об ужесточении можно будет говорить, если контроль станет платным, что неизбежно при реализации в отечественных условиях предложения о введении нового вида услуг налогового органа — такого, о котором в автореферате диссертации написано: «Обосновано, что услугой налогового органа является деятельность налоговых органов государства в виде контроля за правомерностью применения последними налогового законодательства на основах сотрудничества при получении налогоплательщиком финансово-экономического эффекта» (в источнике явная оговорка: очевидно, что вместо «последними» должно быть написано «налогоплательщиками»). В диссертации, где это предлагается, «обосновано, что оказание услуг налоговыми органами на платной основе позволяет решить проблему финансового обеспечения налогового контроля как государственной услуги: оказанная платная услуга каждому налогоплательщику одной ИФНС даст бюджету около 200 000 тыс. руб. в год» (Бондарева, 2014, с. 7). Нет сомнений, что это будет встречено с восторгом налоговыми инспекторами; ведь, по утверждению диссертанта, «расчет позволяет определить доходы от оказания услуг и установить заработную плату налогового инспектора на примере Германии в размере 7000 евро (350 000 руб.)» (Бондарева, 2014, с. 14).

«Спустившись на землю» и возвращаясь к вышеназванным довольно успешно осуществляемым в налоговой жизни мероприятиям ФНС России, в подтверждение сказанного о влиянии АСК НДС-2 на убедительность решений налоговых органов отметим, что она дала основания руководителю этой службы сказать: «...мы начинаем управлять поведением налогоплательщиков — это гораздо больше доверия рождает, чем управление рисками и тем более наказанием. Вызывая налогоплательщика, мы показываем ему сразу, что мы знаем, где разрыв, — и строим диалог. Большинство, абсолютное, не хочет иметь этих проблем. А АСК НДС все эти цепочки анализирует на предмет выявления разрывов и автоматизирует даже процесс формализации актов» (Мишустин, 2015).

В пользу того, что именно существенное повышение эффективности налогового администрирования в результате совокупности мероприятий, подготовленных в последние годы, а осуществленных совсем недавно, явилось главной причиной значительного снижения количества налоговых дел в судах, поскольку сделало решения налоговых органов более убедительными для налогоплательщиков, свидетельствует сопоставление динамики ежегодных количеств рассмотренных арбитражными судами дел, возникающих из налоговых правоотношений, и дел, возникающих из гражданских правоотношений (экономические споры и др.). Если количество первых в 2015 г. уменьшилось в 1,6 раза по сравнению с 2012 г., то количество вторых, наоборот, за этот же период возросло в 1,5 раза. Последнее представляется естественным следствием кризисных явлений в экономике, когда учащаются неисполнения обязательств по гражданско-правовым договорам.

Полагаем, что разнонаправленность изменений количеств судебных споров в налогово-правовой и гражданско-правовой сферах в годы последнего кризиса обусловлена тем, что именно в эти годы была существенно повышена эффективность налогового контроля.

Кроме того, большой вклад в снижение «налоговой» нагрузки на суды ежегодно делает также недавно существенно реформированный (по сути, новый в налоговой сфере) досудебный институт обжалования, который приглашает налогоплательщика к арбитру, хотя из налоговых органов, но все же стоящему над тем, с чьим решением налогоплательщик не согласен. Судя по количеству обращений к нему до того, как это стало обязательным перед обращением в суд, налоговый институт обжалования, в первую очередь апелляционного, был воспринят налогоплательщиками как эффективный (*Федеральным законом от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»* обязательность досудебного порядка обжалования перед обращением в суд распространена с 01.01.2014 на все налоговые споры). В последние же годы частота обращений налогоплательщиков в вышестоящий налоговый орган держится примерно постоянной (рис. 5; по более ранним годам автору не удалось найти данных).

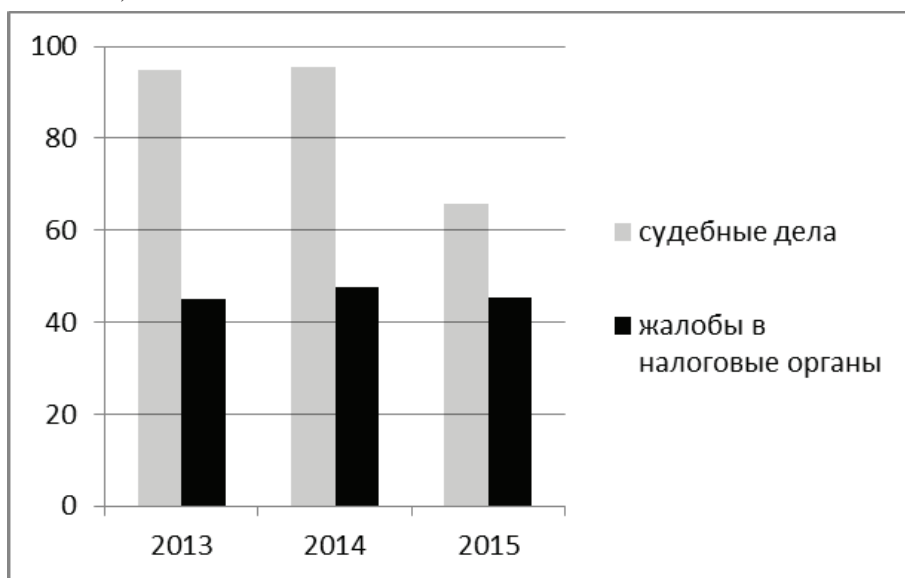


Рис. 5. Количество (в тысячах) судебных дел, связанных с применением налогового законодательства, и жалоб налогоплательщиков в вышестоящие налоговые органы (2013–2015 гг.)

Такой досудебный институт обжалования возможен и приветствуется в сфере публичного права. Но ему нет и не может быть столь же эффективного и всеохватывающего аналога для экономических споров в сфере частного права (если мы не говорим о плановой экономике советской эпохи, но там частное «превращается» в государственное). И таким аналогом не является введенная *Федеральным законом от 02.03.2016 № 47-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации»* обязательность претензионного (досудебного) порядка урегулирования большинства гражданско-правовых споров. Тем более таким массово применяемым аналогом для споров в предпринимательской сфере в нашей стране не может стать процедура медиации (*Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»*).

Что же касается налоговой сферы, то, конечно, в связи с восприятием налогоплательщиками правоприменительной (налогово-административной и судебной) практики в годы кризиса как ужесточаемой, нельзя исключить у них роста пессимизма в отношении перспектив судебного спора с налоговым органом

и потому отказа от спора. Но этим не объяснить столь существенное (на треть!) снижение количества налоговых дел в судах в 2015 г. по сравнению с 2014 г. Отечественный бизнесмен, даже согласившись с пушкинским Сальери, сказавшим: «Все говорят: нет правды на земле. / Но правды нет — и выше. Для меня / Так это ясно как простая гамма» (Пушкин, 1975, с. 279), все же в поисках правды в суд пойдет.

Поэтому, если мы хотим оценить изменения в уровне конфликтности отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, используя для этого статистику налоговых споров, то наряду с данными судебной статистики нужно использовать и данные досудебных обжалований в вышестоящие налоговые органы. Например, общее количество налоговых споров за год определять, суммируя количество налоговых дел, рассмотренных в судах за год, с количеством жалоб налогоплательщиков, удовлетворенных вышестоящими налоговыми органами за этот же год полностью или частично (в последнем случае удовлетворенных настолько, что оставленное неудовлетворенным не будет обжаловаться в суде). К сожалению, сделать это по данным открытой статистики невозможно, так как ФНС России выкладывает в сети Интернет сведения об удовлетворенных жалобах без разделения их на полностью и частично удовлетворенные. Впрочем, даже если бы такие сведения и были бы, то все равно сколь-нибудь ценные выводы из общей статистики о количестве частично удовлетворенных жалоб сделать нельзя. Поэтому определенно можно лишь утверждать, что фактическое количество налоговых споров значительно больше, нежели следует из рис. 4. Для приближенной оценки того, насколько больше, можно воспользоваться данными, представленными на рис. 7 (см. ниже).

На фоне почти неизменного с 2008 по 2014 г. ежегодного количества судебных дел по налогам (существенное изменение лишь в 2015 г.) неуклонно, от года к году, снижалась доля выигранных налогоплательщиками дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в общем количестве такого рода дел за год (рис. 6, расчеты автора). За этот период стабильности ежегодного количества дел указанной категории доля в них дел, выигранных налогоплательщиками, снизилась с 70 до 54,4%, а в 2015 г. опустилась — до 50,3%.

В досудебном обжаловании в вышестоящий налоговый орган актов налоговых инспекций в период 2013–2015 гг. доля удовлетворенных жалоб в общем количестве жалоб, поступивших за год, тоже снижалась, но незначительно, зато в 2015 г. существенно по сравнению с 2014 г. снизилась доля сумм удовлетворенных по жалобам требований в общей сумме денежных требований по жалобам за год (рис. 7; по более ранним годам автору не удалось найти данных).

Конечно, соблазнительно объяснить увеличение с годами доли дел, проигранных налогоплательщиками в судах, и ситуацию с жалобами одним фактором, причем всем понятным и обещающим сочувственный эмоциональный отклик читателя, — «репрессивным правосудием» на основе «позвоночного права». По сути, И. Огнев, автор в целом интересной статьи «От кризиса до кризиса...» именно так и поступает, когда пишет: «Представление о том, что правительство и государство — это совсем не одно и то же, в отличие от Запада, слегка проклюнулось в России только в XVIII в. Но было поздно: политические взгляды и обычаи сложились. Здесь исследователи усматривают истоки современного “позвоночного права”, когда судьи, по словам Цицерона, лишь “присутствуют, следуя долгу, но молчат, избегая опасности”». По данным “КСК групп”, одной из старейших аудиторско-консалтинговых компаний России, еще два года назад соотношение

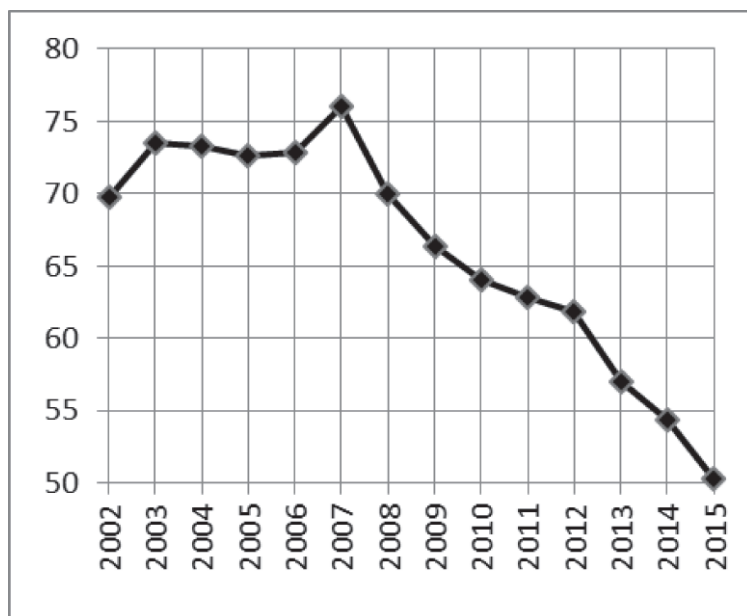


Рис. 6. Динамика количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, требования по которым удовлетворены судом, в процентах к количеству такого рода дел в году (2002–2015 гг.)

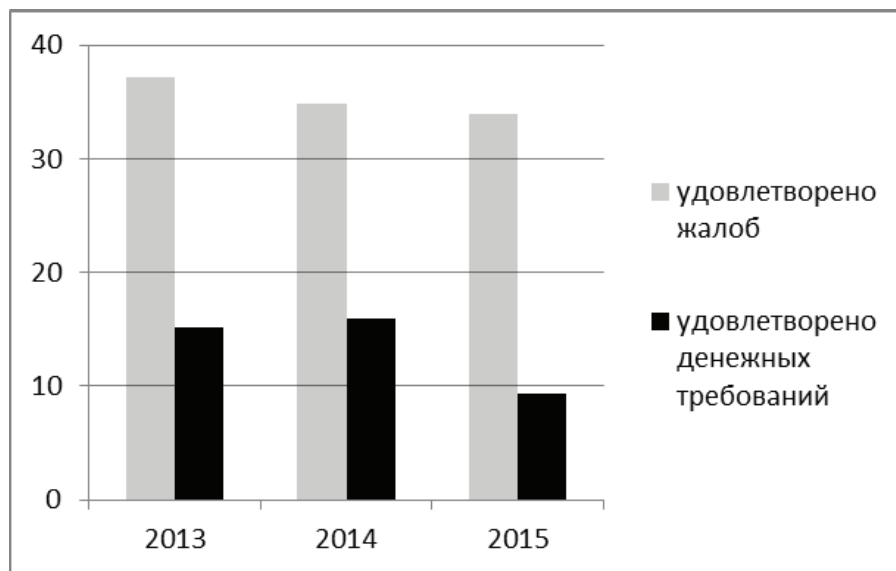


Рис. 7. Доля (в процентах) удовлетворенных жалоб в общем количестве жалоб налогоплательщиков, поступивших за год в вышестоящие налоговые органы, и сумм удовлетворенных при этом требований в общей сумме требований по жалобам за год (2013–2015 гг.)

выигранных дел в пользу налогоплательщика было 70 на 30, а теперь — 22 на 78. И это несмотря на возросшую квалификацию предпринимателей и их юристов. По оценке экспертов Европейского университета в Санкт-Петербурге, правосудие становится все репрессивнее, превращаясь в приложение к силовикам» (Огнев, 2016).

Как минимум в этом утверждении две «неточности». Во-первых, Цицерон в речи в защиту Секста Росция из Америки (полагаем, что И. Огнев, хотя и не



дал прямого указания, но имел в виду именно эту речь Цицерона), обращаясь к судьям и говоря о тех, кто, «повинуясь чувству долга, здесь присутствуют, а избегая опасности, молчат» (Цицерон, 1993, с. 5), имел в виду вовсе не судей (те как раз не молчали и поступили смело, оправдав Росция — во время диктатуры Суллы), а «так называемых “заступников” (*advocati*) — уважаемых граждан, присутствовавших на суде. Они, не выступая с речами, оказывали подсудимому (или одной из сторон) моральную поддержку. Заступники сидели на одних скамьях с лицом, которое они поддерживали» (Горенштейн, Грабарь-Пассек, 1993, с. 388).

Во-вторых, основатель и старший партнер «КСК групп» И. Островский действительно сказал в интервью, что «изменился подход судов. Если еще два года назад в среднем было соотношение 70 на 30 по выигранным делам в пользу налогоплательщика, то сейчас обратная пропорция (22 на 78). Государство очень жестко стало спрашивать за налоги. И это притом, что квалификация ответчиков и привлекаемых ими для своей защиты налоговых юристов тоже постепенно повышается». Но в том же интервью он сказал и другое: «Еще один тренд. В судебной практике по экономическим делам существо стало преобладать над формой. Раньше было не так. Например, индивидуальный предприниматель (ИП) согласно букве закона может пользоваться упрощенной системой налогообложения. Ритейлы могут организовывать десять разных ИП на родственников, и раньше к ним никаких вопросов не возникало. Теперь уже налоговая инспекция смотрит и говорит: извините, это связанные лица. Суть вашей схемы организации бизнеса — дробление с целью ухода от налогов. Извольте доплатить... Ну и конечно, квалификация налоговиков, особенно участвующих в налоговых проверках, очень сильно выросла. Собственники компаний обычно недооценивают того, какой объем работы и с какой тщательностью может выполнить налоговая инспекция» (Ивантер, 2015, с. 34).

Именно вырывание статистических ссылок из их контекста и приводит к появлению шуточных «рекурсивных» замечаний типа: «Согласно статистике, новости, начинающиеся фразой “Согласно статистике”, не имеют ничего общего с реальной статистикой» (Михайлов, 2012, с. 551) и серьезных упреков типа: «Попытки эффективно бороться с мировым финансовым кризисом в таком статистическом тумане выглядят не очень серьезно» (Пикетти, 2015, с. 524).

Косвенным подтверждением того, что снижение доли выигранных налогоплательщиками дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в общем количестве такого рода дел за год неправильно объяснять одним лишь усилением «репрессивности» в судах, и подтверждением того, что необходимо учитывать также и другие факторы, в первую очередь изменения в институтах налогового администрирования, является рис. 8 (расчеты автора), демонстрирующий снижение в 2015 г. доли выигранных в судах дел о взыскании обязательных платежей и санкций в общем количестве такого рода дел.

Это снижение невозможно объяснить усилением судебной «репрессивности», но зато можно объяснить действием вступивших в силу с 01.01.2015 положений *Федерального закона от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»*, разрешивших налоговым органам взыскивать налоги с лицевых счетов организаций без обращения в суд, если взыскиваемая сумма не превышает 5 млн руб. Механизм влияния этих положений аналогичен описанному нами ранее (Мосин, 2010) механизму влияния положений *федеральных законов от 04.11.2005 № 137-ФЗ «О внесении*

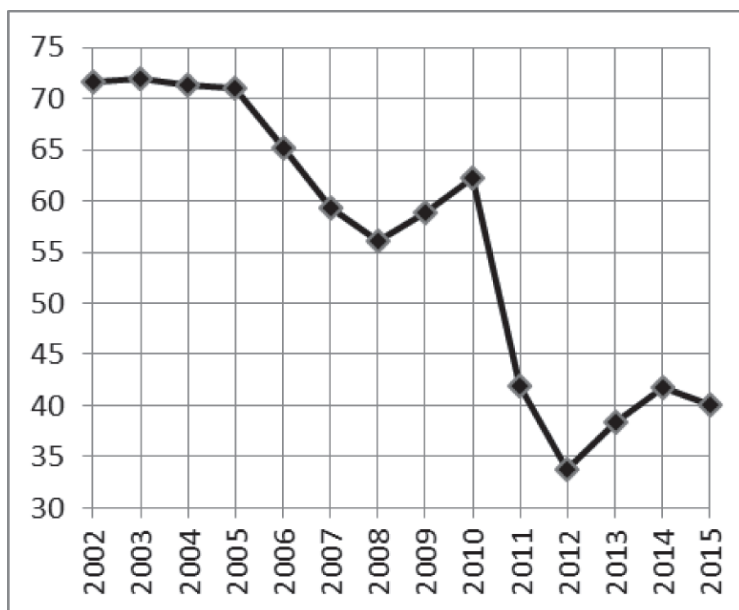


Рис. 8. Динамика количества дел о взыскании обязательных платежей и санкций, требования по которым удовлетворены судом, в процентах к количеству такого рода дел в году (2002–2015 гг.)

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» (в силе с 01.01.2006) и от 27.07.2006 № 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» (в силе с 01.01.2007), приведших в 2006 и 2007 гг. к падению количества налоговых дел в судах и к снижению доли дел о взыскании обязательных платежей и санкций, решенных в пользу налоговых органов, в процентах к общему количеству такого рода дел в году.

Подтверждением уместности указанной аналогии является то, что в 2015 г. количество судебных дел о взыскании обязательных платежей и санкций тоже уменьшилось — на 35% по сравнению с 2014 г.

Конечно, дела о взыскании обязательных платежей и санкций инициируются не только в связи с необходимостью взыскивать налоги с лицевых счетов организаций, но и по другим основаниям. Например, в связи с тем, что 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 же о взыскании, принятое позднее, недействительно и исполнению не подлежит, и в этом случае налоговый орган может взыскать требуемую сумму только в судебном порядке. Но количество судебных дел, связанных с п. 3 ст. 46 НК РФ, в 2015 г. хотя и уменьшилось по сравнению с 2014 г. — с 17 162 до 12 303 дел, — но не так существенно (в абсолютном исчислении) как общее количество судебных дел о взыскании обязательных платежей и санкций, которое уменьшилось с 78 944 дел в 2014 г. до 51 209 дел в 2015 г. При этом доля дел, связанных с п. 3 ст. 46 НК РФ, по которым требования судом удовлетворены, в общем количестве дел о взыскании обязательных платежей и санкций, по которым требования удовлетворены,

возросла с 6,7% в 2014 г. до 10,0% в 2015 г. Все это также свидетельствует в пользу указанной аналогии механизмов влияния положений законов, изменивших налоговое законодательство в части налогового администрирования, а не в пользу усиления налоговой «репрессивности» в судах.

Хотя статистика количества налоговых споров и их разрешений в пользу той или другой стороны интересна и обоснованно используется для демонстрации изменений в налоговой сфере, однако еще более информативной является статистика по оспариваемым денежным суммам.

ФНС России давно и правильно полагает, что «анализ отчетности по результатам рассмотрения налоговых споров в судебном порядке... в разрезе оспариваемых налогоплательщиками сумм доначисленных налогов, пеней и штрафов... более достоверно характеризует качество представления налоговыми органами в арбитражных судах интересов бюджета, чем количественный показатель (... удовлетворенных исковых заявлений налогоплательщиков), ибо для бюджета гораздо важнее объем поступающих налогов, пеней и штрафов» (Анализ..., 2005). Это тем более верно, что за год в арбитражных судах с участием налоговых органов оспариваются огромные денежные суммы (табл. 1).

Таблица 1

**Количество налоговых дел и оспариваемые в них денежные суммы (2014 и 2015 гг.)**

Категория дел	Количество дел в категории		Сумма по всем делам категории, млрд руб.	
	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
Все дела, связанные с применением налогового законодательства, из них:	95 645	65 630	36,8	22,4
об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц	15 452	13 435	7,8	4,7
в том числе в связи с отказом в возмещении НДС	654	552	2,9	0,6
о взыскании обязательных платежей и санкций	78 944	51 209	25,5	16,2
о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками	849	608	2,9	1,2

Но именно судебная статистика результатов оспаривания денежных сумм не позволяет положительно характеризовать «качество представления налоговыми органами в арбитражных судах интересов бюджета». Ибо в конечном счете для бюджета важен не только тот «объем поступающих налогов, пеней и штрафов», что поступает в настоящем, но и тот, что будет поступать в будущем, а указанная статистика вынуждает нас усомниться в том, что налоговые органы принимают это во внимание в своей деятельности. Ведь эта статистика показывает, сколь велики (в относительном и абсолютном исчислении) суммы, ошибочно взыскиваемые налоговыми органами с налогоплательщиков (рис. 9 и табл. 2, расчеты автора).

Например, по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц суды удовлетворили требования налогоплательщиков в 2014 и 2015 гг. на суммы 2,4 и 1,9 млрд руб. соответственно. И хотя в абсолютном исчислении незаконно взыскиваемая сумма уменьшилась, в относительном она возросла с 31 до 40% относительно совокупной суммы, взыскиваемой по этой категории дел за год. То есть в 2015 г. налоговые

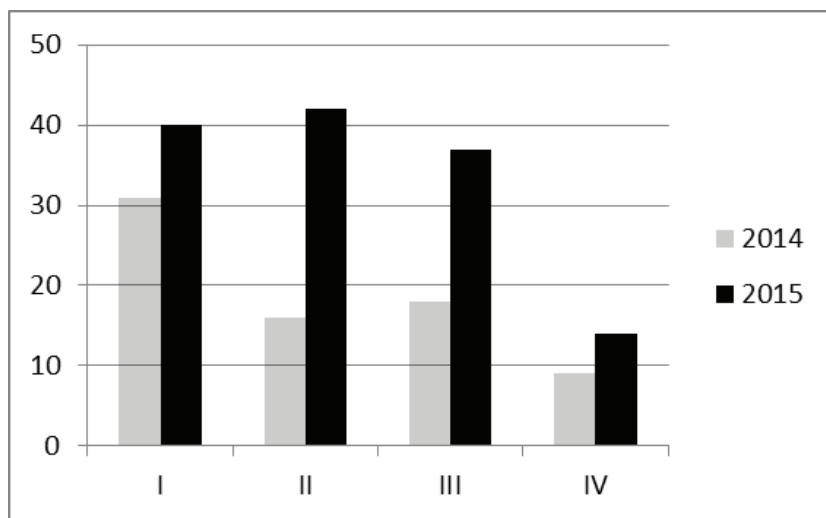


Рис. 9. Доля (в процентах) сумм, взысканных судом по делам одной категории, в общей денежной сумме требований по этой категории дел за год (2014 и 2015 гг.):

I — по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц; II — в том числе в связи с отказом в возмещении НДС; III — по делам о взыскании обязательных платежей и санкций; IV — по делам о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками

Таблица 2

Средние денежные суммы судебного дела в 2014 и 2015 гг.

Категория налоговых дел	Средняя сумма одного дела, тыс. руб.					
	требуемая		взысканная судом		отказанная во взыскании	
	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
Все дела, связанные с применением налогового законодательства, из них:	385	342	180	304	545	369
об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц	504	349	288	281	763	417
в том числе в связи с отказом в возмещении НДС	4444	1121	1305	907	8409	1352
о взыскании обязательных платежей и санкций	323	317	143	295	452	332
о возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками	3357	2010	801	800	4805	2649

органы были неправы не только в каждом втором (50%) деле этой категории, но и в 40 копейках из каждого рубля по делу этой категории.

Еще хуже в денежном выражении ситуация в делах о возмещении НДС: при сопоставимых в 2014 и 2015 гг. количествах таких дел (654 и 552 дела соответственно) и долях дел, требования по которым судом удовлетворены (56 и 52%), налогоплательщикам в 2015 г. было незаконно отказано в возмещении 42% спорных сумм «отказного» НДС (в 2014 г. — 16%).

Организационные и экономические последствия для налогоплательщиков таких нарушений налогового законодательства со стороны налоговых органов нами уже описывались (Мосин, 2016, с. 130).

В связи с этим неэффективной воспринимается используемая в докладах ФНС России (Доклад... ФНС России, 2013; Доклад... ФНС России, 2014, Доклад... ФНС России, 2015) оценка эффективности выездных налоговых проверок на основании сумм сделанных по их результатам начислений налогоплательщику и демонстрация впечатляющего роста этой эффективности: в 2012 г. — 5,6 млн руб.; в 2013 г. — 7,1 млн руб.; в 2014 г. — 8,5 млн руб.; в 2015 г. — 9,2 млн руб. (в расчете на одну проверку, выявившую нарушения). Тем более впечатляющего, что за период 2012–2015 гг. количество проводимых за год выездных налоговых проверок снизилось (на 49%), но при этом у проверок, выявивших нарушения, эффективность по начислениям возросла (на 64%).

Главный недостаток такой оценки в том, что она не учитывает судьбу этих начислений: устоят ли они при их оспаривании налогоплательщиком в вышестоящем налоговом органе и суде. Из вышеприведенной статистики видно, что значительная часть начислений не устоит. Поэтому для объективного, беспристрастного оценивания эффективности выездных налоговых проверок на основании начисленных сумм налогов, сборов, пеней, штрафов нужно учитывать лишь суммы, оставшиеся по окончании всего срока обжалования. Но такая оценка имеет свой недостаток, причем весьма существенный: для целей статистики по стране она не может быть оперативной и точно исчисленной для конкретного года по его окончании — ввиду продолжительного полного срока обжалования (который к тому же, будучи определенно сформулированным, не может быть определенно выявлен налоговым органом, поскольку зависит от обстоятельств у налогоплательщика). Для оценки же работы конкретных налоговых инспекторов она вполне пригодна.

Но если мириться с существующей оценкой эффективности выездных налоговых проверок по начислениям за отсутствием эффективной другой, то необходимо сознавать, что она, с одной стороны, побуждает налоговых инспекторов к начислению «любой ценой», а с другой стороны, побуждает проверяемых думать, что «задача чиновника при проведении проверки понимается им однозначно — наказать, а не помочь, не объяснить, не разъяснить. Чиновники — формалисты, никого из них не интересуют противоречия в законах, несурзаицы, высокие налоги, которые не позволяют нанять специалистов по всем отраслям проверок. Интересует их статистика проведенных проверок и количество привлеченных к ответственности» (Салыгина, 2013).

Это неудивительно, ибо, например, диссертант, изучавший управление профессиональным развитием кадров ФНС России, проанализировав результаты анкетирования 528 работников ФНС России, заключает: «Проведенный расчет мотивационного комплекса показал, что мотивационная модель не является эффективной (зафиксировано снижение показателя внутренней мотивации, а также высокий показатель внешней отрицательной мотивации), что требует применения управляющих воздействий. Одна из причин высокого показателя уровня внешней отрицательной мотивации — наличие страха и опасения перед наказанием за допущенные ошибки и стремление избежать критики со стороны руководства или коллег. Ярко выраженный уровень страха является одним из показателей применяемого авторитарного типа управления, которого придерживаются руководители налоговых органов» (Рогова, 2014, с. 16). При существующей оценке эффективности налоговых проверок может возникать

и конфликт интересов у проверяющих «в отношении их функций в качестве публичных должностных лиц» (Правовые модели..., 2015, с. 201) (Это не тот конфликт интересов, о котором говорится в *федеральных законах от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» (ред. от 03.07.2016)* и от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» (ред. от 15.02.2016).)

В 2015 г., как показывают статистические данные (в том числе табл. 2 и рис. 9), сохранились уже отмеченные нами (Мосин, 2016, с. 130) две особенности 2014 г.: инициаторы обращения в суд — как налогоплательщики, так и налоговые органы — выигрывают в судах в среднем меньшие суммы, чем в среднем они же проигрывают (чем суммы, в которых им отказывают); шансы налогоплательщика выиграть в суде у налогового органа большую сумму значительно меньше шансов на выигрыш небольшой и тем более малой суммы.

Все вышеизложенное основывается на обобщенных статистических данных налоговых органов и арбитражных судов первой инстанции, т. е. в судебной статистике не учитывались результаты работы арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций и Верховного Суда РФ. Влияние последних двух инстанций на решения, принимаемые арбитражными судами первой инстанции, конечно, очень велико, вплоть до определяющего эти решения. Но что касается собственно статистических данных о результатах рассмотрения налоговых дел в арбитражных судах России, то влияние в них постановлений вышестоящих судов об отмене и изменении решений судов первой инстанции невелико.

Так, в 2015 г. арбитражными апелляционными судами было рассмотрено 9019 дел, связанных с применением налогового законодательства, и были отменены судебные акты по 1045 делам, изменены — по 170 делам, что вместе составляет 13% от количества рассмотренных налоговых дел. В налоговых делах, рассмотренных в этой инстанции, основная составляющая (92%) — дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, в которых доля отмененных актов — 11%, измененных — 2% (Отчет..., 2015).

Арбитражные суды округов (кассационная инстанция) в 2015 г. рассмотрели 5385 дел, связанных с применением налогового законодательства; при этом были отменены судебные акты по 627 делам, изменены — по 16 делам, что вместе составляет 12% от количества рассмотренных налоговых дел. В налоговых делах, рассмотренных в кассации, основная составляющая (94%) та же, что и в апелляции, — дела об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, в которых доля отмененных актов — 12%, измененных — 0,3% (Сводный отчет..., 2015).

Заметим, что статистические данные об отменах и изменениях вышестоящими судами судебных актов нижестоящих судов сами по себе не могут точно указать погрешность выводов, делаемых на основе статистической отчетности судов первой инстанции. Для оценки этой погрешности понадобилось бы изучить все решения, отменяющие или изменяющие судебные акты, но такой объем работы никак не может быть оправдан ее целью, потому что и без такого изучения из статистики по апелляции и кассации очевидно, что для целей нашего анализа вполне достаточно данных по арбитражным судам первой инстанции. Ибо учет данных апелляции и кассации может скорректировать используемые нами данные о результатах судебного разрешения налоговых споров лишь

в пределах примерно + 10%, что для выводов качественного характера значения иметь не может.

Рассматривая эффективность налогового администрирования в годы кризиса, нельзя не отметить, что хотя объем работы, выполняемый Федеральной налоговой службой в последние годы, рос в связи с расширением спектра ее деятельности (по данным (Доклад... Минэкономразвития России, 2015) в 2015 г. на учете ФНС России состояло более 8,7 млн подконтрольных объектов), но бюджетные ассигнования ей в эти годы менялись слабо: 114,9 млрд руб. на 2013 г.; 121,3 млрд руб. на 2014 г.; 110,0 млрд руб. на 2015 г. (Доклад... ФНС России, 2013; Доклад... ФНС России, 2014; Доклад... ФНС России, 2015).

Означает ли изложенное выше, что мы не согласны с теми, кто прямо или косвенно утверждает об ужесточении правоприменительной (налогово-административной и судебной) практики в годы нынешнего кризиса? Нет, не означает. Более того, мы считаем, что такое ужесточение (в охарактеризованном выше его понимании нами) существует, и знаем немало тому подтверждений в налоговой жизни. Мы лишь стремились показать, что данные судебной и налоговой статистики, взятые сами по себе, в отрыве от анализа изменений в налоговом законодательстве, в институтах налогового администрирования, его не доказывают убедительно. Налоговая действительность России последних лет слишком сложна для того, чтобы делать о ней надежные количественные выводы лишь на основе анализа статистики результатов работы только судебных или только налоговых органов. Сказанное не означает, что прежняя налоговая жизнь России была простой, но все же в ней не было такого количества сопоставимых по влиятельности факторов, ее определяющих, а потому осложняющих анализ ее показателей, в том числе статистических.

Поэтому сегодня на основании вышеизложенного мы можем лишь утверждать, что в современной налоговой жизни наряду с существенным повышением эффективности налогового администрирования имеет место и ужесточение правоприменительной (налогово-административной и судебной) практики. Последнее, конечно, плохо, тем более в годы кризиса, когда и без того экономика в напряжении, но оно в русле многовековой российской традиции, не говоря уж о недавнем прошлом: ведь «что касается российского капиталистического рынка, то это особое в своем роде явление: он был создан на руинах социалистической экономики политико-правовыми средствами, т. е., по существу, “декретирован” государственной властью» (Мальцев, 2007, с. 511). Заслугой же государства является то, что даже в годы кризиса у нас есть достаточно оснований утверждать, что главный вклад в обеспечение собираемости налогов вносит не ужесточение правоприменительной практики, а система мероприятий по повышению эффективности администрирования, качества работы государственной службы. Этим мы, разумеется, не пытаемся отрицать наличие в ней многочисленных и вопиющих недостатков, но значительные достоинства, приобретенные в последние, в том числе кризисные, годы, у нее также несомненны.

Можно ли полагать, что тренды, отмеченные выше, сохранятся в ближайшие годы? Мы считаем, что сохранятся, и не только потому, что выход из любого кризиса мгновенным быть не может, но и потому, что эти тренды связаны с развитием российской налоговой системы.

При этом мы помним предупреждение Й. А. Шумпетера о возможности «статистического преступления» (Шумпетер, 2007, с. 450), когда статистику о прошлом капитализма экстраполируют на его будущее, «поскольку само понятие исторического процесса предполагает необратимые изменения в структуре экономики,

которые неизменно должны были затронуть любые существующие в ней количественные закономерности» (Шумпетер, 2007, с. 450), но полагаем, что и в нашем случае имеет место «то преимущество, что в рамках нашего всеохватывающего показателя причуды различных статистических рядов могут компенсировать друг друга» (Шумпетер, 2007, с. 450). Наверное, правильным будет по аналогии сказать, что приведенная статистика «предназначена лишь для того, чтобы, помимо показа прошлых достижений, дать понять, на что способна капиталистическая машина, если она и дальше будет работать в том же духе. Случится ли это в действительности — особый вопрос, и ответ на него будет дан независимо от экстраполяции» (Шумпетер, 2007, с. 450).

Что же касается налоговой действительности, то следует понимать, что даже «принцип, согласно которому закон не должен требовать невозможного от подданного, можно довести до донкихотской крайности, требуя невозможного уже от законодателя» (Фуллер, 2016, с. 89). Нужно сознавать, что, как верно сказал Председатель Конституционного Суда РФ В. Д. Зорькин, «в условиях кризиса практически невозможно обеспечить положение, когда все категории граждан, все слои населения будут удовлетворены теми или иными политико-экономическими решениями правительств. Важно, чтобы государство обеспечивало разумный баланс и соразмерность между решениями, принимаемыми в целях выхода из кризиса и стабилизации финансов и экономики, фундаментальными правами и свободами граждан, закрепленными во Всеобщей декларации прав человека и конституциях» (Зорькин, 2008). И применительно к налоговой сфере это — главное.

### Источники

- Абушенко Д. Б.* Судебное усмотрение в гражданском и арбитражном процессе. М., 2002.
- Анализ рассмотрения налоговых споров в судебном порядке за 2000–2005 годы // Федеральная налоговая служба. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3776241/>.
- Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2005 году // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/2005/3htm>.
- Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2012 году // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/DFE18C5F128D5D4EF1164A800A18CD1E\\_1](http://www.arbitr.ru/_upimg/DFE18C5F128D5D4EF1164A800A18CD1E_1).
- Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов в Российской Федерации в 2013 году // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/BA56B64409E63370CC611FE1DCC99CB8\\_a](http://www.arbitr.ru/_upimg/BA56B64409E63370CC611FE1DCC99CB8_a).
- Барковский В.* «Кто сказал, что я не машина?» // Мой район. Петербург. 2012. № 50. С. 7.
- Бондарева Н. А.* Инструменты налогового контроля как средство достижения баланса фискальных интересов государства и бизнеса: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2014. [Электронный ресурс]. URL: [https://vak2.ed.gov.ru/az/server/php/file.php?table=att\\_case&fld=autoref&key\[\]=179467](https://vak2.ed.gov.ru/az/server/php/file.php?table=att_case&fld=autoref&key[]=179467).
- Гегель Г. В. Ф.* Афоризмы // *Гегель Г. В. Ф.* Работы разных лет. В 2 т. Т. 2. М., 1971. (Серия «Философское наследие»). С. 529–562.
- Гин-Барисявичене К.* Ради пополнения казны // ЭЖ-Юрист. 2016. № 6–7. С. 11.
- Горевой Е. Д.* Внутреннее судебное убеждение в оценке доказательств по уголовным делам. М., 2008.
- Горештейн В. О., Грабарь-Пассек М. Е.* Примечания // Марк Туллий Цицерон. Речи. В 2 т. Т. I. (81–63 гг. до н. э.) / пер. с лат.; отв. ред. М. Е. Грабарь-Пассек. М., 1993. (Серия «Литературные памятники»). С. 388–441.
- Грачева Ю. В.* Судейское усмотрение в применении уголовно-правовых норм: проблемы и пути их решения. М., 2011.
- Демин А. В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления. М., 2013.



Доклад об осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора). М., 2015 // Минэкономразвития России. [Электронный ресурс]. URL: [ar.gov.ru/files/library/1451551280.src.pdf-d](http://ar.gov.ru/files/library/1451551280.src.pdf-d).

Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // ФНС России. [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kontrol/doclاد\\_kont2013.pdf](https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kontrol/doclاد_kont2013.pdf).

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]. URL: [https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kontrol/doclاد\\_kont2014.pdf](https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kontrol/doclاد_kont2014.pdf).

Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2015 году // ФНС России. [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/doc/doclاد\\_fnskонт15.pdf](https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/doc/doclاد_fnskонт15.pdf).

Заключение Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год» (утверждено Коллегией Счетной палаты РФ; протокол от 30.10.2015 № 47 К (1058) (Комитет Государственной Думы по бюджету и налогам) // Законопроект № 911755-6. О федеральном бюджете на 2016 год // Государственная Дума. Официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL: [http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=911755-6](http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=911755-6).

*Зорькин В. Д.* Право — для человека // Российская газета — Федеральный выпуск. 25.11.2008. № 4798 (0). [Электронный ресурс]. URL: <https://rg.ru/2008/11/25/zorkin.html>.

*Иванеев А. И.* Интервью («Через несколько лет мы откажемся от ЕНВД») // Главная книга. 2002. № 22 (58). С. 10–13.

*Ивантер А.* Путь самурая: [интервью с «основателем и старшим партнером КСК групп, одной из старейших диверсифицированных аудиторско-консалтинговых компаний России, Игорем Островским» / записал А. Ивантер] // Эксперт. 2015. № 44. 26 октября — 1 ноября. [Электронный ресурс]. URL: <https://kskgroup.ru/wp-content/uploads/2015/10/KSK.pdf>.

*Лем С.* Осмотр на месте (роман) // *Лем С.* Футурологический конгресс: повесть. Осмотр на месте: роман. Пьесы о профессоре Тарантоге / пер. с польск. Собр. соч. в 10 т. Т. 8. М., 1994.

*Малис Н., Грундел Л., Горохова Н.* Актуальные проблемы налогового администрирования НДС // Налоговый вестник. 2015. № 12. С. 60–66 // СПС «КонсультантПлюс».

*Мальцев Г. В.* Социальные основания права. М., 2007.

*Мау В.* Экономические кризисы в новейшей истории России // Экономическая политика. 2015. Т. 10. № 2. С. 7–19. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.iep.ru/files/text/policy/2015-2/mau\\_2\\_2015.pdf](http://www.iep.ru/files/text/policy/2015-2/mau_2_2015.pdf).

*Михайлов К. А.* Логика. М., 2012.

*Мишустин М.* Интервью («Мы начинаем управлять поведением налогоплательщиков»). Глава ФНС России Михаил Мишустин о том, чего бизнесу и гражданам ждать от фискальных органов) // Коммерсантъ. 20.11.2015. URL: <http://kommersant.ru/doc/2857907>.

*Морщакова Т. Г.* Верховенство права и независимость судебной власти // Ученые записки юридического факультета. 2010. Вып. 17(27). С. 5–14.

*Мосин Е. Ф.* Влияние изменений законодательства на статистику результатов разрешений (в пользу налогоплательщика или налогового органа) дел о взыскании обязательных платежей и санкций в 2002–2008 годах // Финансы и бизнес. 2010. № 1. С. 184–192.

*Мосин Е. Ф.* Налоговые споры в кризисные годы // Финансы и бизнес. 2016. № 1. С. 121–135.

*Мосин Е. Ф.* Оценка развития российского налогового права в первом десятилетии XXI века с позиции арбитражно-судебной статистики // Финансы и бизнес. 2012. № 1. С. 174–185.

*Мосин Е. Ф.* Судебная практика как индикатор эффективности законодательного регулирования в сфере налогового администрирования // Материалы международной научно-практической конференции «Реструктуризация экономики: ресурсы и механизмы» (Санкт-Петербург, 25–27 января 2010 г.). СПб., 2010. С. 77–78.

*Назарбаев Н.* Ответ на вопрос, заданный на пленарном заседании Петербургского международного экономического форума 17.06.2016 // Пленарное заседание Петербургского международного экономического форума. [Электронный ресурс]. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/52178>.

*Огнев И.* От кризиса до кризиса... // Знамя. 2016. № 7. URL: <http://magazines.russ.ru/znamia/2016/7/ot-krizisa-do-krizisa.html>.

Отчет о работе арбитражных апелляционных судов в 2015 году // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru>.

*Папкова О. А.* Усмотрение суда. М., 2005.

*Пикетти Т.* Капитал в XXI веке / пер. с англ. М., 2015.

*Пискунов Я.* Во времена экономического кризиса как никогда нужна определенность и ясность закона [Интервью с Д. Б. Бабинером] // Закон. 2015. № 2. С. 8–21. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-article-zakon/\\$FILE/EY-article-zakon.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-article-zakon/$FILE/EY-article-zakon.pdf).

Пояснительная записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов Российской Федерации в 2007 году // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.arbitr.ru/\\_upimg/333C5BE19C913A9C6E308ED47DE59BCB\\_VAS\\_pz\\_2007.pdf](http://www.arbitr.ru/_upimg/333C5BE19C913A9C6E308ED47DE59BCB_VAS_pz_2007.pdf).

Правовые модели и реальность: монография / отв. ред. Ю. А. Тихомиров, Е. Е. Рафалюк, Н. И. Хлуденева; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. М., 2015 (авторы главы — М. А. Цирина, А. М. Цирин).

Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов // Минэкономразвития России (дата документа 26.10.2015) [Электронный ресурс]. URL: <http://economy.gov.ru/minec/about/structure/depMacro/20151026>.

*Пушкин А. С.* Моцарт и Сальери // *Пушкин А. С.* Собр. соч. в 10 т. Т. 4. М., 1975.

Реализация мер по выходу из кризиса и модернизация российской экономики // Минэкономразвития России [Электронный ресурс]. URL: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/strategicPlanning/crisis> (дата обращения: 01.09.2016).

Рейтинг налоговых событий 2015 г. // Правила для бизнеса — 2016: уроки судебных дел: сборник / сост. М. В. Завязочникова; под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2016. С. 506–509.

*Рогова Г. И.* Управление профессиональным развитием кадров Федеральной налоговой службы России: автореф. дис. ... канд. социол. наук. М., 2014. [Электронный ресурс]. URL: [https://vak2.ed.gov.ru/az/server/php/filer.php?table=att\\_case&fld=autoref&key\[\]=175383](https://vak2.ed.gov.ru/az/server/php/filer.php?table=att_case&fld=autoref&key[]=175383).

Российская экономика в 2015 году. Тенденции и перспективы. Вып. 37 / под ред. С. Г. Синельникова-Мурылева (гл. ред.), А. Д. Радыгина; Ин-т экономической политики им. Е. Т. Гайдара. М., 2016. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.iep.ru/files/RePEc/gai/gbooks/RE37-2015-ru.pdf>.

*Рыбакова С. В., Калинина И. А.* Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 141–150.

*Сайфиева С. Н.* Особенности российской системы налогообложения в период кризиса // Проблемы рыночной экономики (электронный журнал Института проблем рынка РАН). 2016. № 2. С. 17–23. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.market-economy.ru/archive/2016-02/2016-02-full.pdf>.

*Салыгина Е. С.* Юридическое сопровождение деятельности частной медицинской организации. М., 2013 // СПС «КонсультантПлюс».

Сводный отчет о работе арбитражных судов округов за 2015 год // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru>.

*Слюсарева Т. Г.* Административное усмотрение в деятельности государственных служащих: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. [Электронный ресурс]. URL: <http://dlib.rsl.ru/loader/view/01005539521?get=pdf>.

Справочно-информационный портал «Грамота.ру». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gramota.ru> (дата обращения: 15.08.2016).

*Старых Ю. В.* Усмотрение в налоговом правоприменении. М., 2007.

Судейское усмотрение: понятие, основания, пределы. Материалы VI Межрегиональной научно-практической конференции / отв. ред. О. А. Егорова, Ю. Ф. Беспалов. М., 2015.

*Телятников В. И.* Убеждение судьи. СПб., 2004.

*Улюкаев А. В.* Интервью («Алексей Улюкаев: У меня в словаре вообще нет слова “дно”») // Газета. ru. 01.07.2016. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gazeta.ru/business/2016/06/30/8348585.shtml>.

*Фуко М.* Политика — это продолжение войны другими средствами // *Фуко М.* Интеллектуалы и власть: избранные политические статьи, выступления и интервью / пер. с фр.; под общ. ред.

В. П. Визгина и Б. М. Скуратова. М., 2002. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Vuks/Culture/Fuko\\_intel\\_power/Fuko1.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Vuks/Culture/Fuko_intel_power/Fuko1.php).

*Фуллер Л. Л.* Мораль права / пер. с англ. М.; Челябинск, 2016. С. 89.

*Цветков И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. М., 2004.

*Цицерон.* Речь в защиту Секста Росция из Америи // Марк Туллий Цицерон. Речи. В 2 т. Т. I. (81–63 гг. до н. э.) / пер. с лат.; отв. ред. М. Е. Грабарь-Пассек. М., 1993. С. 5–43.

*Шумпетер Й. А.* Капитализм, социализм и демократия // *Шумпетер Й. А.* Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия. М., 2007.