

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное  
учреждение высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Институт открытого и дистанционного образования  
Кафедра «Современные образовательные технологии»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

рецензент

начальник Правового отдела Межрайонной  
ИФНС России № 16 по Челябинской  
области

\_\_\_\_\_ М.В. Гоголева  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ А.В. Прохоров  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-  
правовой аспект

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
ЮУрГУ – 40.04.01.2020.11379. ВКР

Руководитель работы  
доцент кафедры СОТ

\_\_\_\_\_ Ю.В. Шумова  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Автор работы  
студент группы ДО–398

\_\_\_\_\_ А.Н. Топчий  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Нормоконтролер  
ст. преподаватель кафедры СОТ

\_\_\_\_\_ Е.Н. Бородина  
\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Челябинск 2020

## АННОТАЦИЯ

Топчий А.Н. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект. – Челябинск: ЮУрГУ, 2020, ДО–398, 102 с., 4 ил., библиогр. список – 112 наим. 8 л. плакатов ф. А 4.

Объект – это общественные отношения, возникающие в области применения механизма разрешения налоговых споров.

Цель исследования магистерской диссертации провести в финансово-правовом аспекте комплексное исследование механизма разрешения налоговых споров, выявить актуальные проблемы в обозначенном вопросе и разработать рекомендации по их разрешению.

Практическая значимость. Выводы исследования могут быть использованы как в практической работе налоговых органов и налогоплательщиков, так и при подготовке курса лекций по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право».

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	6
1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ .....	9
1.1 Понятие и виды налоговых споров .....	9
1.1.1 Анализ подходов к понятию «налоговые споры» .....	9
1.1.2 Основные признаки налоговых споров .....	14
1.1.3 Виды налоговых споров .....	17
1.2 Понятие механизма разрешения налоговых споров.....	19
1.3 Принципы правового обеспечения способов урегулирования налоговых споров.....	25
2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ .....	33
2.1 Анализ внесудебного урегулирования налоговых споров .....	33
2.2 Анализ судебного порядка разрешения налоговых споров.....	51
2.3 Правовые проблемы разрешения налоговых споров .....	61
3 ПРОБЛЕМЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ .....	70
3.1 Анализ судебной практики по налоговым спорам .....	70
3.2 Направления модернизации механизма разрешения налоговых споров на основе анализа аналогичного опыта США и Франции .....	81
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	92
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	94

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Налоговые споры как комплекс правоотношений представляют собой одну из наиболее сложных категорий дел в судебной практике.

В то же время, суды вынуждены зачастую решать такие налоговые споры, которые формально не требуют больших судебных прений. Нередко рассматриваются дела по искам налоговых органов о взыскании налоговых санкций при отсутствии какого-либо спора, когда налогоплательщик не оспаривает решение налогового органа, однако по разным причинам не может выполнить такое решение. Таким образом, суды превращаются в придаток органов административной власти.

Налоговые органы злоупотребляют своими возможностями, не проводят политику поддержки добросовестного налогоплательщика и не заботятся о формировании налоговой культуры, предполагающей взаимное уважение всех участников налоговых правоотношений. Отмечается неразработанность процедуры внесудебного разрешения налоговых споров, недостаточность отражения этого вопроса в налоговом законодательстве. В результате при попытках обжаловать решения налоговых органов налогоплательщик чувствует себя незащищенным.

Таким образом, отсутствие четкого механизма разрешения налоговых споров делает затруднительной, с одной стороны, реализацию законно предоставленных прав налогоплательщиков, а с другой – реализацию государством своих фискальных интересов по наполнению бюджета. Устранение недостатков разрешения налоговых споров является первоочередной мерой воздействия государства на налоговую сферу. Таким образом, актуальность данного исследования является очевидной.

**Степень научной разработанности.** Проблематика правового обеспечения налоговых споров достаточно активно рассматривается в налогово-правовой литературе. В основном уделяется внимание аспектам судебного механизма разрешения налоговых споров. Широко известны труды таких авторов, как А.И. Бабкин, О.В. Бойков, Э.Н. Нагорная, И.В. Цветков и других.

В основном вопросы правового регулирования налоговых споров затрагиваются в контексте анализа общего механизма налогообложения, выявления особенностей взимания налогов или сборов, порядка осуществления налогового контроля и применения налоговых санкций. В данной области имеется ряд научных работ А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.В. Демина, В.Н. Ивановой, М.В. Карасевой, В.Е. Кузнеченковой, В.А. Парыгиной, Г.В. Петровой, Д.М. Щекина и других.

**Объект исследования** – общественные отношения, возникающие в области применения механизма разрешения налоговых споров в Российской Федерации.

**Предмет исследования** – совокупность налоговых, административных, гражданско-правовых норм, регулирующих налоговые споры

**Цель исследования:** провести в финансово-правовом аспекте комплексное исследование механизма разрешения налоговых споров, выявить актуальные проблемы в обозначенном вопросе и разработать рекомендации по их разрешению.

Для достижения поставленной цели в ходе работы решались следующие **задачи:**

- изучить понятие и виды налоговых споров, рассматриваемых в Российской Федерации;
- раскрыть понятие механизма разрешения налоговых споров;
- исследовать принципы правового обеспечения способов урегулирования налоговых споров;
- рассмотреть организационное обеспечение механизма разрешения налоговых споров;
- исследовать порядок внесудебного урегулирования налоговых споров;
- изучить роль судебных органов в разрешении налоговых споров;
- выявить основные проблемы правового регулирования налоговых споров;
- внести предложения по решению проблем правового регулирования налоговых споров.

**Методами**, используемыми при написании работы, выступает исторический метод, метод научного познания, анализа синтеза, сравнительно-правовой и формально-юридический метод.

**Теоретическая основа исследования** составляют достижения отечественной юридической науки (прежде всего цивилистики и теории права), а также исследования правовой природы налоговых споров, видов налоговых споров и механизмов их решения – работы таких авторов, как Г.С. Айтхожина, Е.А. Алексеева, Е.А. Багардынова, Ю.С. Астафьева, С. В. Бабушкина, О.И. Белых, Д.В. Бурмистрова, Л.Д. Гнатив, А.А. Пантелеева, Н.А. Попонова, А.А. Соловьев; а также исследования налоговых споров иностранных государств и вопросы модернизации российского налогового законодательства на основе западного опыта – А.Е. Егоров, В.Д. Кальсина, А.М. Миланко, Н.Н. Чертков, О.С. Токарева.

**Эмпирической основой исследования** были нормы Конституции РФ, НК РФ, АПК РФ, КАС РФ, положения федерального законодательства, федеральной налоговой службы (ФНС России), а также документы правоприменительной практики: постановления, решения и материалы федеральных судебных органов: Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, а также арбитражных судов РФ и судов общей юрисдикции (например, Решения Арбитражных судов Иркутской и Кемеровской областей, Пермского края).

**Информационная основа исследования** представлена статистическими данными и данными с информационных сайтов.

**Нормативно-правовую базу** исследования составили: Конституция Российской Федерации, Гражданский процессуальный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Кодекс об административных правонарушениях, иные нормативные акты, постановления Пленумов Верховного Суда Российской Федерации.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке новой модели разрешения налоговых споров на основе имеющейся специфики и проблем отечественного налогового законодательства с учетом западного (прежде всего – американского) правового опыта. Новизна – в общем кардинальном изменении механизма рассмотрения налоговых споров на всех его стадиях: на досудебной стадии – создание независимых, специальных подразделений для рассмотрения жалоб налогоплательщиков с ответственностью за неправомерное неудовлетворение законных жалоб; на судебной стадии – создание специализированного суда по налоговым спорам.

**Теоретическая и практическая значимость исследования.**

Работа представляет собой системное исследование механизма разрешения налоговых споров в Российской Федерации, направленное на раскрытие как теоретических аспектов, так и практических проблем его организационно-правового обеспечения

Практическая значимость состоит в наличии конкретных рекомендаций по совершенствованию налогового законодательства. Выводы исследования могут быть использованы как в практической работе налоговых органов и налогоплательщиков, так и при подготовке курса лекций по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право».

# 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

## 1.1 Понятие и виды налоговых споров

### 1.1.1 Анализ подходов к понятию «налоговые споры»

В последние несколько лет (фактически – с 1998-го года, когда был принят налоговый кодекс, и до настоящего времени) налоговое законодательство претерпевает существенные изменения. Эта ситуация обусловлена не только формированием собственных принципов и основополагающих норм формирующегося налогового права, но и с активным введением новых терминов, и институтов, отображающих особенности развития системы налогообложения в государстве. Одно из таких понятий – «налоговый спор». Само по себе понятие налогового спора встречается в российских нормативно-правовых источниках весьма редко, а его четкое официальное (законодательное) определение и вовсе отсутствует.

В отношении определения понятия «налоговый спор» представляет интерес позиция Н.В. Лариной, согласно которой без решения теоретических проблем связанных с определением сущности понятия налогового спора, невозможно определить пути развития социального и правового института, направления совершенствования законодательных норм, регулирующих общественные отношения<sup>1</sup>. В процессе исследования важно определить не только отрасль, но и место налогового спора в юридической терминологии. В связи с этим понятие «налоговый спор» представляется целесообразным, как подчеркивал Е.Б. Лупарев, исследовать как явление межотраслевого и комплексного характера<sup>2</sup>.

В основе любого спора, в том числе и налогового как разновидности экономического спора, лежит конфликт интересов его участников. В этой связи выглядит обоснованной позиция В.Н. Кудрявцева, согласно которой вне зависимости от причин, лежащих в основе данного правового конфликта противоборствующих сторон, всегда затрагиваются их интересы, оказывающиеся противоположными и несовместимыми<sup>3</sup>.

Отсюда возникает необходимость раскрытия понятия правового конфликта и его взаимосвязи с содержанием анализируемого в настоящем исследовании понятия правового спора.

Так, В.Н. Кудрявцев под правовым конфликтом понимает «противоборство субъектов права (противостоящих друг другу сторон) по толкованию и

---

<sup>1</sup> Ларина, Н.В. Налоговые споры: теоретические аспекты / Н.В. Ларина // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 7. – С. 45.

<sup>2</sup> Лупарев, Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. / Е.Б. Лупарев. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – С. 76.

<sup>3</sup> Кудрявцев, В.Н. Юридическая конфликтология / В.Н. Кудрявцев // Вестник РАН. – 1997. – Т. 67. – № 2. – С. 63.

применению правовых норм»<sup>4</sup>. Непосредственно мотивы поведения, основанные на интересах противостоящих друг другу субъектов права в таком правовом конфликте, обусловлены смыслом правовых норм, анализ которых посредством правовых процедур и наполняет содержание конфликта.

В основе любого правового конфликта в той или иной степени лежат материальные правоотношения субъектов, в связи с чем Д.Б. Орахелашвили подчеркивает, что само понятие спора как категории права формируется «на этапе развития регулятивных правоотношений в условиях их нарушения вследствие противоправных действий одного из субъектов правоотношений»<sup>5</sup>. Поэтому любому правовому спору сопутствуют следующие условия:

- неудовлетворенность одной из сторон правоотношений (как минимум одной, а возможно и обеими сторонами) реализацией норм его субъективного права;
- система охранительных материальных правоотношений, способная восстановить справедливость в отношении нарушенных субъективных прав (нормы права);
- непосредственно сама процедура решения правового конфликта посредством прямого обращения одной из сторон в специальный юрисдикционный орган, имеющий юридическую возможность удовлетворения данного обращения (специальные органы, вышестоящие инстанции или непосредственно суд).

Исходя из сути понятия правового конфликта, специалистами в области теории и методологии права неоднократно делались попытки систематизировать содержание налогового спора с учетом специфики налогового права и складывающихся на практике правоотношений конфликтующих сторон (субъектов права).

Приведем несколько примеров определений понятия «налоговый спор», встречающихся на страницах научных источников, посвященных налоговому праву.

Исходя из понимания сути правового конфликта, лежащего в основе налогового спора, Д.Б. Орахелашвили говорит о налоговом споре как о разногласии субъектов правоотношений по следующим основаниям: исчислению и уплата налогов, взаимные права и обязанности сторон правоотношений с условиями их реализации, и разрешаемом уполномоченным на решение спора юрисдикционным органом, осуществляющим правовую оценку спора посредством анализа нарушения норм права со стороны налоговых органов<sup>6</sup>.

Схожее определение можно встретить и в работах С.В. Овсянникова, который высказывался о налоговом споре как споре о субъективном праве. При этом с одной стороны выступает государство, которое представляют налоговые органы, а с противоположной стороны – юридические и физические лица как участники

---

<sup>4</sup> Кудрявцев, В.Н. Юридическая конфликтология / В.Н. Кудрявцев // Вестник РАН. – 1997. – Т. 67. – № 2. – С. 64.

<sup>5</sup> Орахелашвили, Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Д.Б. Орахелашвили. – М., 2004. – С. 93.

<sup>6</sup> Орахелашвили, Д.Б. Указ. соч. – С. 109.



налоговых правоотношений, отстаивающие свои законные права по сбору и уплате налогов. Решение правового конфликта (налогового спора) находится в компетенции специальных государственных органов<sup>7</sup>.

Аналогичное по своей сути определение понятия налогового спора присутствует в исследованиях В.С. Семушкина, Ю.В. Воробьевой. При этом указанные выше авторы более подробно раскрывают природу спорного налогового правоотношения, указывая на правильность и своевременность исполнения обязанностей налогоплательщика, законности актов законодательства о налогах и сборах»<sup>8</sup>.

В работах Н.В. Лариной налоговый спор выступает в виде юридического спора между государством и иными участниками налогового правоотношения по исчислению и уплате налогов последних в государственный бюджет, решение которого находится в компетенции специальных государственных органов<sup>9</sup>.

Недостатком таких определений можно считать весьма узкое понимание налогового спора, сводящегося к разрешению конфликта между властно уполномоченной стороной и налогоплательщиками, чьи интересы властная сторона нарушает.

Существуют и более широкие по содержанию определения данного понятия. Так, например, А.А. Тедеев в основе правового конфликта между государством (и его представителей – должностных лиц) и отдельными налогоплательщиками ставит правильность применения норм права<sup>10</sup>. В данном случае, как видно, нет конкретизации о нарушении со стороны именно налоговых органов, ущемлении каких-либо прав налогоплательщиков. Такое определение позволяет более широко трактовать налоговые спор, относя к ним любые правовые конфликты субъектов правоотношений, предметом которых являются нормы налогового права.

О противоречии интересов государства и плательщиков налогов в сфере применения норм налогового права говорит и С.М. Миронова при определении сути налогового спора. При этом добавляя, что данный спор может разрешаться не только специальным юрисдикционным компетентным органом (другими словами – судом), но и вследствие досудебного примирения (согласования сторон)<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> Овсянников, С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) / С.В. Овсянников // Правоведение. – 1996. – №3. – С. 45.

<sup>8</sup> Семушкин, В.С. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров / В.С. Семушкин, Ю.В. Воробьева // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 12. – С. 56.

<sup>9</sup> Ларина, Н.В. Налоговые споры: теоретические аспекты / Н.В. Ларина // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 7. – С. 45.

<sup>10</sup> Тедеев, А.А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков / А.А. Тедеев // Юрист. – 2004. – № 1. – С. 84.

<sup>11</sup> Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юридич. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – С. 74.

С других позиций к определению понятия «налоговых спор» подходит Е.Б. Лупарев, вот главу угла ставя публичный правовой конфликт по уплате налогов, сборов и других налоговых платежей между государством и его территориальными представителями – с одной стороны и налогоплательщиками – с другой<sup>12</sup>. Фактически данное определение близко по своей сути определениям, которые были отнесены выше к узкому подходу. Однако наличие в нем множества дополнительных уточнений и пояснений позволяет выделить его отдельно.

Достаточно широко понятие налогового спора трактует З.Г. Литвиенко, определяя его в качестве такого публично-правового отношения, основанного на противоречии интересов государства и других участников налоговых правоотношений (а не только налогоплательщиков, отстаивающих свои «ущемленные» права), где конфликтующие стороны спорят о соответствии действий установленным налоговым законодательством положениям<sup>13</sup>.

Стоит обратить внимание и на принципиально иную трактовку понятия «налоговый спор» рядом специалистов, которые рассматривают его не как отдельное самостоятельное понятие, а в качестве разновидности других правовых споров, имеющих имущественную или финансовую составляющую (административные или конституционные споры). Так, например, Е.Б. Лупарев отказывается выделять налоговый спор в отдельную правовую категорию, считая более справедливым понимать его в качестве собирательного понятия отдельных аспектов публичного или имущественного права<sup>14</sup>. Аргументацией своей позиции Н.Б. Лупарев объявляет такой конфликт правоотношений как предпосылку административно-юрисдикционного процесса. В то же время из содержания параграфа 1.2 НК РФ все же точнее налоговый спор рассматривать как предпосылку непосредственно налогового процесса<sup>15</sup>.

Приведенные выше определения понятия «налоговый спор», представленные в работах теоретиков налогового права, показывают примерное сходство позиций, различающихся лишь самими подходами. В основе узкого подхода – правовой конфликт государства и налогоплательщиков, отстаивающих свои интересы по налоговым выплатам различного характера.

Широкий подход подразумевает не только защиту ущемленных интересов налогоплательщиков перед налоговыми органами через компетентные государственные структуры (суд как конечная инстанция), но и контроль норм и положений налогового права в целом, где участниками конфликта (субъектами налогового спора) могут быть различные участники налоговых правоотношений.

---

<sup>12</sup> Лупарев, Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. / Е.Б. Лупарев. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – С. 49.

<sup>13</sup> Литвиенко, З.Г. Понятие и природа налоговых споров / З.Г. Литвиенко // Юристы-правоведы. – 2009. – <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-priroda-nalogovyh-sporov> (дата обращения 20.11.2020).

<sup>14</sup> Лупарев, Е.Б. Указ. соч. – С. 50.

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 09.11.2020) // Российская газета. – 1998. – 6 августа.

В большей степени этот термин используется в практике национальных судов при рассмотрении одного из следующих видов судебных дел:

- о проверке конституционного налогового законодательства;
- связанные с попытками минимизировать налоговое бремя отдельными налогоплательщиками (или законности действий отдельных налоговых органов);
- по инициативе налогового органа (например, для досрочного расторжения договора по инвестиционному налоговому кредиту и т. п.).

Второй вариант является наиболее распространенным на практике видом налоговых споров, что обусловлено как несовершенством и сложностью налогового законодательства в целом, с наличием множества возможностей для налогоплательщиков использовать это в своих целях минимизации налоговых платежей, так и ошибочными действиями самих налоговых органов по отношению к отдельным налогоплательщикам.

Во всех случаях данного вида споров очевиден в основе своей правовой конфликт между налогоплательщиками и государством в лице отдельных налоговых органов и их представителей, где налогоплательщики (или их представители – налоговые агенты) пытаются обжаловать действия налоговых органов (как посредством жалобы в сами вышестоящие налоговые инстанции, так и непосредственно иском в судебные органы)<sup>16</sup>.

Более подробно виды налоговых споров будут рассмотрены после анализа различных подходов к сущности понятия «налоговый спор», выделения его основных признаков с учетом действующей судебной практики и позиций теоретиков налогового права.

Подводя итог исследованию понятия «налоговый спор» на основе анализа концепций специалистов в сфере налогового права, сформулируем собственное определение, которое будет взято в основу для дальнейшего исследования. Итак, налоговый спор необходимо понимать как противоречие между субъектами налогового права (конфликт интересов сторон налоговых правоотношений). Конкретизация этих налоговых правоотношений приводится в ст. 2 НК РФ. Они должны иметь властный характер и быть связаны с установлением, взиманием, введением и взиманием налогов, сборов и страховых взносов на территории РФ, а также включать в себя систему налогового контроля, обжалования актов или действий (бездействий) должностных лиц, являющихся одной из сторон налоговых правоотношений.

Отсюда следует, что налоговые споры имеют в своей основе ситуации, связанные как с взиманием налогов и ряда других платежей, так и связанные с оспариванием актов, регулирующих налоговые отношения (как нормативные, так и ненормативные).

Налоговые споры имеют место только между двумя сторонами, где с одной стороны – частные налогоплательщики и их представители, с другой – публичные

---

<sup>16</sup> Ларина, Н.В. Налоговые споры: теоретические аспекты / Н.В. Ларина // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 7. – С. 51.

субъекты налогового права (государство в лице отдельных его представителей, в том числе и отдельные лица, в компетенции которых находится нормотворчество в сфере налогообложения).

### **1.1.2 Основные признаки налоговых споров**

Исходя из представленных в предыдущем подразделе данного исследования позиций, можно выделить существенные признаки, характерные для всех видов налоговых споров в соответствии с его правовой природой:

- первым признаком можно назвать непосредственно сам интерес участников правового конфликта, условно называемый объектом налогового спора;
- второй обязательный признак – субъектный состав правового конфликта (в данном случае государство и муниципальные образования в лице своих представителей с одной стороны (налоговые органы) и налогоплательщики, а также другие участники налоговых правоотношений – с другой);
- третьим признаком можно считать принятую на уровне законодательства форму разрешения правового конфликта на основе единых правовых принципов через установленные для этого специальные государственные органы.

А. Первый существенный признак налогового спора.

Перейдем к рассмотрению первого обязательного признака налогового спора – к объекту, то есть к отстаиваемым интересам участников правового конфликта. Подробный анализ объекта спора представляет интерес как с точки зрения его значимости при выборе юрисдикции компетентного органа, то есть подведомственности рассматриваемых дел, так и в связи с различными подходами специалистов по выделению объекта спора (оспариваемые интересы, налоговые платежи, нормы налогового законодательства и т. д.).

Как уже говорилось выше, под объектом спора выступают интересы противоборствующих сторон, которые выражаются через их субъективные права.

Помимо частного интереса налогоплательщиков (по уплачиваемым ими налоговыми отчислениями в бюджет) здесь можно выделить и интерес публичный – со стороны государственных органов. Однако в самой цепочке представителей государства «государство–муниципалитет–территориальные органы–отдельные налоговые структуры–представители этих налоговых структур» могут возникать и более узкие интересы, характерные для этих государственных служб. Что, в свою очередь, качественно влияет на саму суть правового конфликта в целом и налогового спора в частности.

Анализ практики налоговых споров, проводимый специалистами, чтобы более четко выделить объект, приводят к выделению конкретного налогового правоотношения, возникающего в любом споре, и приводящему к нарушению интересов одной из конфликтующих сторон. Спор возникает в результате потребности в отстаивании своих интересов из-за нарушения прав или же неисполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Очевидно при этом, что, как отмечает Ю.А. Крохина, выделяемый через категорию правоотношения юридический конфликт должен иметь финансовую составляющую и иметь прямое отношение к налогам (налогово-правовой

конфликт)<sup>17</sup>. Что и будет являться основой выделения объекта налогового спора. Именно представление объекта налогового спора через категорию правоотношения дает возможность разграничить налоговый спор от какого-либо другого, с выделением соответствующих конкретному спору правового статуса его субъектов. А также проследить динамику развития правоотношений и найти правовые возможности урегулирования конфликта с точки зрения соответствия законодательству о налогах.

Попытка выделить в качестве существенного признака налоговых споров какие-то конкретные правоотношения приводят к сужению понятия и не способны отразить всю совокупность налоговых правоотношений, входящих в его предмет. Так как в этом случае оказываются за рамками рассмотрения те или иные виды правоотношений, которые могут возникнуть в условиях конкретного налогового спора, напрямую не связанного с уплатой налогов. Так, например, банк может быть привлечен к ответственности за то, что не предоставил в налоговые органы обязательные сведения по ч. 2 ст. 132 НК РФ. В широком понимании это тоже один из вариантов налогового спора, так как в этом конфликте интересов государства и юридического лица предметом рассмотрения выступают налоговые правоотношения, предусмотренные налоговым законодательством. В этой связи, трактуя объект налогового спора как его существенный признак, целесообразнее не выделять отдельные виды налоговых правоотношений, а рассматривать его отдельно в каждом конкретном случае.

Проблема признания отдельных видов правоотношений в качестве объекта налогового спора по-разному решается специалистами в сфере налогового права. Так, налоги (и ничего более, кроме них) выделяются в качестве объектов налогового спора С.В. Овсянниковым, Н.В. Лариной, Д.Б. Орахелашвили. Помимо собственно налогов, рядом авторов (Ю.В. Воробьевой, С.М. Мироновой, В.С. Семушкиным, А.А. Тедеевым) в качестве объекта налогового спора выделяются и сборы, хоть и при опосредованном их упоминании через указания на соответствующее законодательство о налогах и сборах. А объектом налогового спора согласно концепции Е.Б. Лупарева является вся система правоотношений, имеющая отношение к уплате не только налогов и сборов, но и других налоговых платежей<sup>18</sup>.

Разные мнения специалистов по вопросу отнесения ряда сборов и платежей к объекту налогового спора обусловлены, прежде всего, нечеткостью действующего законодательства в отношении разграничения таких понятий, как налоги, пошлины, сборы и иные обязательные платежи. Так, например, определенные сложности классификации возникают исходя из текста ст. 13 НК РФ, где государственная пошлина, по своим признакам не являющаяся налогом, входит в состав федеральных налогов и сборов и т. д. Что лишний раз

---

<sup>17</sup> Крохина, Ю.А. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления / Ю.А. Крохина // Журнал российского права. – 2003. – № 9. – С. 49.

<sup>18</sup> Лупарев, Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. / Е.Б. Лупарев. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – С. 50.

убеждает в сложности и отсутствии необходимости узкой трактовки и конкретизации всех правоотношений при отнесении их к налоговому спору.

Вопрос отнесения к объекту налогового спора правоотношений, основанных на привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства, разрешается посредством выбора узкой или широкой трактовки самого понятия. Однако если следовать указанной выше ст. 2 НК РФ, то более правильным считать такие санкции частью налоговых правоотношений, а следовательно, и налоговых споров (исходя из принятого определения спора, в основе которого лежит конфликт правоотношений), что подтверждается также материалами судебной практики.

Б. Второй существенный признак налогового спора.

В качестве второго существенного признака налогового спора нами был выделен субъектный состав. В данном случае все специалисты соглашаются с тем, что в любом налоговом споре обязательно выступают две противоборствующие стороны – частная и публичная, налогоплательщики и государство во всех своих представителях и лицах. При этом различные авторы могут по-разному выделять (в расширенном или узком понимании) данные субъекты, но конфликт частного и публичного интереса всегда выступает основой этого противостояния<sup>19</sup>. Рассматриваемые субъекты могут отстаивать разные интересы, в том числе и даже государственные представители, являющиеся компетентными органами и выполняющие свои непосредственные обязанности, наложенные на них в силу специфики своей профессиональной деятельности. Но в любом случае публичная сторона налогового спора действует от лица государства в силу специфики возложенных на нее обязанностей и функций (и только в пределах своей профессиональной компетенции!). А частная сторона (будь то частный налогоплательщик – физ.лицо или его налоговый агент, или же юридическое лицо – организация, например, банк) отстаивает, прежде всего, свои личные интересы, основанные на материальном праве (снижение налоговых отчислений, начисление льгот, защита своих прав как честного налогоплательщика, или как фирмы, чья деятельность не противоречит нормам законодательства, и т. д.).

Поэтому более точным является в качестве субъектного состава выделять (как и в первом признаке – без частной конкретизации) лишь публичную и частную сторону конфликта, где с одной стороны – государства в лице своих представителей (публичный субъект права, отстаивающий государственные интересы), а с другой – другие участники налоговых правоотношений (частный субъект, отстаивающий собственные интересы).

В. Третий существенный признак налогового спора.

Третьим существенным признаком для налогового спора была выделена форма его разрешения. Все специалисты сходятся на том, что для разрешения

---

<sup>19</sup> Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – С. 73.

налогового спора, как и любого другого правового спора, применяется законодательно урегулированная форма.

Таким образом, третий признак, выделенный нами выше как существенный для определения налогового спора, – это законодательно урегулированная форма его разрешения. При этом, как показал анализ самого понятия «налоговый спор» посредством оценки различных концепций специалистов в сфере налогового права, практически все исходят из так называемой «процессуальной» концепции, где в основе разрешения конфликта лежит обращение частной стороной правоотношения в компетентные органы. Встает вопрос, что понимать под этими компетентными органами, почему в ряде определений звучит «специальный юрисдикционный орган», являются ли эти понятия синонимичными. То есть сам налоговый спор начинается с момента обращения одной из сторон к компетентным государственным органам для отстаивания своих законных прав. Однако, как показывает анализ видов спора, помимо собственно судебной части разрешения конфликта, существует и досудебная часть, которая уже более пяти лет считается обязательной частью. При этом в качестве таких компетентных органов в данном случае выступают не государственный юрисдикционный орган, а, например, вышестоящая инстанция или должностные лица организации-налогоплательщика. В связи с этим представляется целесообразным выделение в качестве налогового спора и обязательной стадии досудебного рассмотрения (в том числе и без участия компетентных государственных органов), то есть на так называемой «доюрисдикционной стадии». И только при отсутствии согласия обеих сторон на этой стадии (так называемые «согласительные процедуры») решения противоречия спор перерастает в собственной правовой конфликт.

Представленный выше анализ существенных признаков налогового спора позволяет сделать вывод о том, что более точным с точки зрения действующего налогового законодательства является расширенное понимание налогового спора, где конфликтное правоотношение на основе интересов в сфере налогообложения (объект) частного и публичного субъектов налогового права (субъектный состав) разрешается путем как досудебных согласительных процедур, так и при отсутствии разрешения противоречий – собственно правовых с участием компетентных для этого государственных юрисдикционных органов.

### **1.1.3 Виды налоговых споров**

Система российских налоговых споров охватывает несколько классификаций по различным основаниям.

В зависимости от стороны, инициирующей конфликт:

- госорган;
- плательщики налогов, сборов, страховых взносов.

По предмету разногласий:

- о восстановлении прав;
- о выполнении фискальных обязательств.

По содержанию требований:

- о применении санкций;

- о незаконности решений налоговых структур;
- о возмещении убытков от незаконных действий сотрудников службы.

По порядку обжалования:

- внесудебные;
- судебные.

При этом стоит отметить, что с 1 января 2014 года вступили в действия нововведения, обозначенные в Федеральном законе от 2 июля 2013 года № 153–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>20</sup>. Теперь досудебный порядок обязателен для всех категорий налоговых споров. Кроме этого, со 2 июня 2016 года начали действовать изменения досудебного урегулирования таких споров, установленные в Федеральном законе от 1 мая 2016 года № 130–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>21</sup>. Налогоплательщики на этой стадии получили больше возможностей и реальных рычагов влияния на обжалуемые решения налоговых органов. Благодаря этому, по словам руководства ФНС РФ, постепенно удастся сокращать количество обращений налогоплательщиков в суд.

Таким образом, в настоящем параграфе были представлены основные категории налоговых споров, а также было проведено исследование различных концепций специалистов в области налогового права по характеристике понятия «налоговый спор», на основе которого были выделены его существенные признаки.

Налоговый спор есть противоречие между субъектами налогового права (конфликт интересов частной и публичной сторон налоговых правоотношений). Конкретизация этих налоговых правоотношений приводится в ст. 2 НК РФ. Они должны иметь властный характер и быть связаны с установлением, взиманием, введением и взиманием налогов, сборов и страховых взносов на территории РФ, а также включать в себя систему налогового контроля, обжалования актов или действий (бездействий) должностных лиц, являющихся одной из сторон налоговых правоотношений. Отсюда следует, что налоговые споры имеют в своей основе ситуации, связанные как с взиманием налогов и ряда других платежей, так и связанные с оспариванием актов, регулирующих налоговые отношения (как нормативные, так и ненормативные).

Существенные признаки, характерные для всех видов налоговых споров в соответствии с его правовой природой:

- сам интерес участников правового конфликта как объект налогового спора;

---

<sup>20</sup> О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 08.07.2013. – № 27. – Ст. 3445.

<sup>21</sup> О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 1 мая 2016 года № 130–ФЗ // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/6098365/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/6098365/) (дата обращения: 20.11.2020).



- субъектный состав правового конфликта (частный со стороны защиты интересов налогоплательщиков и публичный со стороны государства и его представителей);
- принятая на уровне законодательства форма разрешения правового конфликта на основе единых правовых принципов через установленные для этого специальные государственные органы.

Также была представлена классификация налоговых споров по различным основаниям: по субъектам спора; по предмету разногласий; по содержанию требований; по порядку обжалования. Было отмечено, что в настоящее время досудебная форма обжалования является обязательной и представляет собой первую часть спора, в результате которой стороны могут прийти к примирению или же спор в дальнейшем будет решаться в судебных инстанциях.

## **1.2 Понятие механизма разрешения налоговых споров**

Понятие «налоговый спор», исходя из своей процессуальной особенности, неразрывно связано с «порядком, формой, системой действий» (что и понимается под значением «механизм») по его разрешению

Формирование эффективного механизма рассмотрения налоговых споров представляет собой комплексную задачу, решение которой предполагает разработку адекватных организационно-правовых форм, соответствующих юридических процедур, которые бы обеспечивали надежную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами. Изучение этого вопроса, как отмечает в своей диссертации А.В. Егоров, могло бы способствовать решению ряда проблем, возникающих при разрешении налоговых споров в Российской Федерации, а также созданию действенного механизма, побуждающего налоговые органы и налогоплательщиков использовать, прежде всего, примирительные процедуры урегулирования налоговых споров<sup>22</sup>.

Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров выступает в качестве комплексного правового явления, включающего взаимосвязанную систему органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, а также урегулированную нормами права систему процедур и средств, посредством которых происходит разрешение налоговых споров в указанных органах. Нормативно-правовую основу данного механизма образует система норм, регулирующих порядок организации и функционирования механизма рассмотрения налоговых споров. Организационную основу данного механизма составляет система взаимосвязанных органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры. А в качестве процедурно-процессуальной основы выступает система средств и процедур разрешения налоговых споров.

В зависимости от правового средства, которое использует налогоплательщик для защиты своих прав (административная жалоба или исковое заявление),

---

<sup>22</sup> Егоров, А.Е. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки: дис. ... канд. юрид. наук / А.Е. Егоров. – Москва, 2013. – С. 87.

институционально-правовой механизм можно рассматривать в рамках административного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров. Первый вариант (в виде достижения соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом) в последние годы во всем мире признается наиболее эффективным способом урегулирования налогового спора в виде достижения соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом.

При анализе данного понятия в отечественной теории налогового права чаще всего выделяются три характерных элемента (аспекта) институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров.

Первый элемент составляет система норм, регулирующих процессуальные отношения по разрешению налоговых споров, а также регламентирующих правовой статус органов, рассматривающих налоговые споры.

Вторым элементом является система органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры. В такую систему входят как органы, рассматривающие налоговые споры в административном порядке, так и судебные органы.

Третий элемент образует система процедур и средств разрешения налоговых споров.

На основе анализа указанных элементов (аспектов) можно определить институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров как комплексное правовое явление, включающее взаимосвязанную систему органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, а также урегулированную нормами права систему процедур и средств, посредством которых происходит разрешение налоговых споров в указанных органах.

В зависимости от правового средства, которое налогоплательщик использует для защиты своих прав (административная жалоба или исковое заявление), институционально-правовой механизм можно исследовать в рамках административного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров (что будет подробно исследовано в следующей главе данного исследования. А в зависимости от вида источника, закрепляющего соответствующие нормы права, можно выделить блоки нормативно-правового регулирования механизма рассмотрения налоговых споров.

В отношении механизма разрешения налогового спора можно отметить несколько различных подходов. Согласно первому, представителем которого можно назвать Е.Б. Лупарева, не стоит в принципе выделять такой механизм в отдельную категорию и заниматься разработкой конкретных процедур разрешения именно налоговых споров, так как сам по себе налоговый спор есть одна из разновидностей публично-правовых споров<sup>23</sup>. А следовательно, порядок рассмотрения таких споров не может иметь кардинальных отличий от конституционных и административных споров. Однако, исходя из самой специфики правоотношений в сфере налогового права, очевидно, что и порядок разрешения споров в этой сфере (хотя механизм не исчерпывается одним

---

<sup>23</sup> Лупарев, Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография. / Е.Б. Лупарев. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – С. 53.

порядком) будет отличным от подобных споров административной и любой другого природы.

Как показывает анализ практики подобного вида споров, необходимость разработки подобного рода механизма его разрешения (от законодательных норм и процедур до формализации самого процесса разрешения конфликта субъектов налогового права) обусловлена сложностью и многообразием налоговых отношений, приводящих к спорам различного характера.

В ряде исследований под механизмом разрешения налоговых споров понимается, исходя из узкого определения самого налогового спора, только защита прав налогоплательщиков (то есть система процедур и их последовательность по защите этих прав). Однако, как уже было показано выше, мы в настоящей работе исходим из широкого толкования понятия, что более соответствует всей совокупности представленных в налоговом кодексе правоотношений.

При этом механизм правового регулирования налогового спора понимается нами исходя из синкретичной трактовки А.В. Малько и С.С. Алексеева<sup>24</sup>, как система правовых средств и организационных действий для достижения правового регулирования имеющегося конфликта интересов субъектов в сфере налоговых отношений, где в соответствии с его стадиями выделяются следующие три звена (элемента) регулирования:

- юридические и прежде всего процессуальные нормы налогового законодательства;
- правовые отношения субъектов в сфере налоговых интересов;
- акты реализации прав, обязанностей и применения норм налогового права (юридические факты), обуславливающие регулирование налогового спора.

Ниже более подробно проанализируем эти три элемента (звена), составляющих основу структуры механизма регулирования налоговых споров.

Итак, первый элемент – юридические процессуальные нормы налогового законодательства, лежащие в основе регулирования конфликта субъектов налогового права. Они выступают правовой основой механизма и включают в себя систему правовых норм, где прописаны права участников отношений и процедуры их соблюдения. Такие нормы состоят из налогово-процессуальных положений (формальные предписания процедурного содержания), регулирующих деятельность государственных органов (в том числе судебных органов), в чьей компетенции находится решения налогового спора.

Большей частью такие правовые нормы едины для всех правовых споров, однако имеют свою специфику, обусловленную различным юридическим уровнем и нормативными правовыми актами самого налогового законодательства. При этом активно развивающееся налоговое законодательство, многообразие налоговых отношений и форм налоговых отчислений и т. п. создает дополнительные сложности в оценке, контроле и регулировании отношений в

---

<sup>24</sup> Матузов, Н.И. Теория государства и права. Учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2004. – С. 311-312/

этой сфере, что создает дополнительные сложности для самой процедуры решения правовых конфликтов и предполагает выделение и разработку механизма разрешения налоговых споров в отдельную правовую категорию.

Вторым элементом (звеном) механизма регулирования налоговых споров были выше названы непосредственно сами правовые отношения субъектов в сфере налоговых интересов, также называемые С.М. Мироновой «налогово-юрисдикционной деятельностью»<sup>25</sup>. Налогово-юрисдикционной она является с той позиции, что решение налогового спора субъектов находится в компетенции властной стороны – уполномоченного юрисдикционного органа, в одностороннем порядке решающего спор в чью-либо сторону, в том числе это характерно и для внесудебного рассмотрения дела, в котором таковой стороной является, например, вышестоящая инстанция налогового органа (а не суд, как на заключительном этапе рассмотрения спора).

В данном случае специфика конкретного налогового спора сторон рассматривается юрисдикционным органом через призму налогового законодательства и принятые для рассмотрения дела процессуальные судебные процедуры. И в дальнейшем исходя из решения этого юрисдикционного органа дается правовая оценка конфликта с соответствующими системой ответственности и мерами принуждения по отношению к одной из сторон налогового спора. Правовые отношения субъектов налогового спора зависят также и от непосредственных участников конкретных правоотношений, некоторые из которых выступают участниками налоговых споров лишь как ответчики перед законом. Однако это не исключает прав частных субъектов на предусмотренную законом возможность отстаивать свои права в ходе рассмотрения дела подавать жалобы, ознакамливаться с материалами дела, заявлять ходатайства, давать необходимые разъяснения по делу и т. д., что отвечает идее и принципам объективного анализа дела.

Таким образом, особые, закрепленные в законодательстве средства и процедуры разрешения налоговых споров являются важнейшим элементом механизма его разрешения компетентными органами, выступающими от лица государства, но при этом действующие в рамках Закона и вследствие чего принимающие решения не в угоду государства, а исходя из нормативно закрепленных положений. Именно данное обстоятельство, как подчеркивает П.И. Кононов, позволяет объективно решать налоговые (как и любые другие правовые) споры между субъектами частного и публичного права<sup>26</sup>. Хотя приоритет императивных односторонних методов регулирования подобных

---

<sup>25</sup> Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юридич. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – С. 76.

<sup>26</sup> Кононов, П.И. Современные проблемы понимания административного процесса / П.И. Кононов // Вестник университета им. О.Е. Кутафина. – 2015. – № 6. – С. 62.

правоотношений все же, по мнению, например, С.М. Мироновой, снижают их эффективность<sup>27</sup>.

Третьим элементом (звеном) механизма регулирования налоговых споров были названы акты реализации прав, обязанностей и применения норм налогового права (юридические факты), обуславливающие регулирование налогового спора.

Основным назначением юридических фактов в механизме разрешения налоговых споров является обеспечение согласно положениям налогового законодательства достоверной информации о содержании правового конфликта сторон, начиная с возникновения и до завершения спора посредством досудебного примирения или в судебной инстанции. Юридические факты являются своего рода поводом и при этом содержательной составляющей спора, в том числе и в сфере налоговых правоотношений.

Юридических фактов огромное множество, вследствие чего они могут быть классифицированы по разным основаниям. Юридическими действиями (куда относится и бездействие) и юридическими событиями они выступают на основе волевого признака. Большое значение в данном контексте имеют процессуальные сроки, выступая как одна из важнейших характеристик состава произошедших событий (так называемые «процессуальные налоговые сроки»). Однако их оценка происходит лишь в контексте конкретных юридических фактов.

Юридическими действиями называют волевое поведение, другими словами – внешнее выражение воли субъектов, проявляющееся в конкретных действиях, имеющих юридическую значимость для оценки данных правоотношений.

В контексте рассмотрения налоговых споров юридические действия могут быть разделены на правомерные и неправомерные процессуальные действия. Неправомерными в данном случае будут являться действия, выходящие за рамки норм и положений налогового законодательства.

Особенным многообразием представлены юридические акты, имеющие первостепенное значение в структуре юридических фактов, лежащих в основе налоговых споров. В связи с чем возникает необходимость в их дополнительной классификации.

Так, М.В. Карасева выделяет три группы юридических актов:  
– смешанные акты (нормативные индивидуальные предписания);  
– индивидуального регулирования;  
– акты волеизъявления.

В основе анализа оснований для рассмотрения спора лежат юридические факты, иллюстрирующие обстоятельства, требования субъектов налогового спора.

Прежде всего заслуживают внимания в данном отношении акты налоговых органов. Так, Р.И. Ахметшиним и С.Г. Пепеляевым выделяются так называемые

---

<sup>27</sup> Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юридич. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – С. 79.

«ненормативные акты», то есть документы налоговых органов (подписанные руководством), имеющие отношение к участникам рассматриваемых налоговых правоотношений<sup>28</sup>.

В данном случае признаками такого «ненормативного акта» являются:

- принадлежность к налоговому органу с его подписанием у руководства;
- наличие в нем конкретных выводов в отношении прав/обязанностей субъекта;
- наличие резолюции (властное предписание).

Согласно нормам налогового законодательства все действия налоговых органов можно разделить на:

- непосредственно связанные с изданием ненормативных актов (решение о проведении выездной налоговой проверки и т. д.);
- действия, не имеющие к ним прямого отношения (например, начислений пеней или отказ в предоставлении льгот).

При этом сам термин «решение» может относиться и к ненормативным актам налоговых органов (непосредственно сам документ), так и к отдельным их действиям, связанным с процессом его издания. В данном случае на практике возникает некоторая сложность разграничения ненормативных актов от действий. Что на практике разрешения налогового спора может привести к двоякой ситуации: требуется ли со стороны налогоплательщика признание недействительным решение налогового органа (в случае ненормативного акта) или же признание его незаконным (в случае действия).

В налоговом законодательстве содержится понятие бездействия должностных лиц налоговых органов, то есть отсутствие с их стороны необходимых и предусмотренных их должностными обязанностями в данной конкретной ситуации определенных законом действий.

К числу таких относится:

- не было принято заявление о дополнении и изменении налоговой декларации;
- не выдано уведомление и свидетельство о переводе на уплату единого налога на вмененный доход;
- не была направлена копия акта налогоплательщику о проведении налоговой проверки;
- и т. д.

Стоит отметить, что как и в отношении с действиями, бездействие налоговых органов в отношении налогоплательщиков не имеет четкого исчерпывающего перечня всех вариантов, так как обусловлено огромным многообразием обязанностей должностных лиц налоговых органов и непрерывным развитием налогового законодательства всех уровней.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод об отсутствии в налоговом законодательстве четких разграничений и определений понятий акта, действия и решения, и, как следствие, создает сложности в разграничении действий и

---

<sup>28</sup> Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года: по материалам XIV Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 апреля 2017 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2018. – С. 84.

ненормативных актов налоговых органов. Что, в свою очередь, создает проблемы при разрешении налоговых споров с отношении оспаривания решений налогового органа со стороны налогоплательщиков.

Все сказанное выше предполагает целесообразным более четкую разработку механизма правового регулирования налоговых споров с учетом концепций теоретиков налогового права и проблем, возникающих в ходе судебной практики с учетом активно развивающегося налогового законодательства и самой специфики налогового права.

Проведенный в данном параграфе анализ понятия «механизм разрешения налоговых споров позволяет сделать следующие выводы.

Под механизмом разрешения налоговых споров понимается система правовых и организационных средств, применяемых властными компетентными структурами для регулирования последствий возникшего противоречия интересов субъектов в налоговой сфере.

В настоящем исследовании структура механизма разрешения налоговых споров представлена следующими элементами:

- юридические и прежде всего процессуальные нормы налогового законодательства;
- правовые отношения субъектов в сфере налоговых интересов;
- акты реализации прав, обязанностей и применения норм налогового права (юридические факты), обуславливающие регулирование налогового спора.

Сам механизм разрешения налоговых споров динамичен по своей сути, где все элементы его, несмотря на свои специфические задачи и при всей своей многообразии, служат общей цели разрешения правового конфликта путем соотнесения конкретных юридических фактов налогового спора частного и публичного субъектов к положениям действующего налогового законодательства путем единых процессуальных норм.

### **1.3 Принципы правового обеспечения способов урегулирования налоговых споров**

Под правовыми принципами понимаются исходные, определяющие идеи, положения, установки, составляющие нравственную и организационную основу возникновения, развития и функционирования права.

Следование правовым принципам в реализации механизма разрешения налоговых споров повышает объективность решений юрисдикционных органов в оценке конкретных правоотношений, а с учетом имеющейся судебной практики также позволяет более эффективно решать задачи нормотворческой деятельности в сложной налоговой сфере.

При этом стоит учитывать, что во многом принципы разрешения налоговых споров являются общими для механизма разрешения любых правовых споров, особенно с учетом связи налогового и взаимопроникновения норм налогового права с другими отраслями (прежде всего административным и финансовым).

Еще одной характерной чертой является неоднородность принципов (при всей их взаимосвязи) с учетом каждой отрасли права и поиска соответствующих им механизмов разрешения налоговых споров с учетом специфики конкретных коллизий отношений субъектов.

Разрешение налоговых споров, осуществляемое в соответствии с принципами налогового и процессуального законодательства, призвано защищать права всех субъектов налоговых правоотношений, восстанавливать нарушенные права или устанавливать правоту действий и решений инспекций Федеральной налоговой службы (далее – ФНС).

В специальной литературе нет единой позиции по вопросу выделения единых принципов правового обеспечения способов урегулирования налоговых споров. В настоящем исследовании за основу была выбрана позиция С.М. Мироновой<sup>29</sup>, которая представила классификацию с разделением их на 4 основные группы:

– конституционные принципы, имеющие основополагающее значение для специфических принципов всех отраслей права, в том числе и для налоговой сферы.

Далее следуют две группы принципов, условно объединенных по способу разрешения налоговых споров:

– принципы досудебного регулирования налоговых споров (административным путем);

– принципы судебного регулирования налоговых споров (путем обращения к судебным структурам);

– последнюю группу принципов составляет ряд общих принципов налогового права.

Далее будут рассмотрены указанные выше группы принципов в представленной последовательности.

Первая группа, в которую входят конституционные принципы, является основополагающей не только для решения спорных вопросов сферы налоговых правоотношений, но и любой отрасли права.

П. 2 ст. 15 Конституции РФ определяет принцип законности: «органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию РФ и законы»<sup>30</sup>.

В отношении налоговых споров данный принцип предполагает, что основным условием разрешения налогового спора является следование требованию законодательства, а не государственной выгоде (несмотря на внутреннем противоречии, где судьей спора выступает государственный орган), а одной из сторон – публичные интересы государства в противовес частным интересам отдельных налогоплательщиков. Также предполагается, что грамотная и полная

---

<sup>29</sup> Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – С. 90.

<sup>30</sup> Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации. –<http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2020).



нормативная регламентация разрешения налоговых споров является необходимой предпосылкой для объективного анализа конкретной фактической стороны налогового спора.

Ст. 35 Конституции РФ устанавливает гарантии сохранения частной собственности, своего имущества, которого можно лишиться лишь по решению суда. В отношении налоговых споров этот принцип имеет прямое отношение к взысканию налогов и других платежей в государственный бюджет, предусмотренных статьей 57 НК РФ.

Статьи 45 и 46 Конституции РФ определяют пределы защиты прав – «гарантируется государственная защита прав и свобод человека и гражданина; каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод; решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд».

Также статьей 53 Конституции РФ устанавливается «право каждого на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц».

На основе положений и закрепленных в Конституции принципов отдельные вопросы налоговых споров разрешаются на основании специального налогового законодательства, где фундаментальным Законом выступает налоговый кодекс (в нескольких частях). Существует также соответствующий конституционным принципам Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке.

К принципам, обеспечивающим правовое регулирование внесудебного порядка разрешения налоговых споров, можно отнести следующие. В первую очередь, это законность – разрешение налоговых споров должно протекать в строгом соответствии с процедурой, установленной законом и разрешаться в соответствии с действующим законодательством. Второе место можно отвести принципу компетентности: ст. 139 НК РФ четко устанавливает, что органом, рассматривающим жалобы налогоплательщиков, является вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо.

Еще одним принципом, действующим в отношении внесудебного порядка разрешения налоговых споров, можно назвать принцип экономичности. Налоговый кодекс РФ устанавливает четкие сроки подачи, рассмотрения и вынесения решения по жалобе.

Нельзя говорить о полной реализации в рамках внесудебной процедуры разрешения налоговых споров таких принципов, как охрана интересов личности и государства, достижение материальной истины, процессуальное равенство, доступность, гласность, ответственность должностных лиц за правильное ведение процесса.

Необходимо отметить, что при рассмотрении налоговых споров во внесудебном порядке фактически отсутствует состязательность сторон спора, а также четко не закреплена законом возможность участия сторон на всех стадиях рассмотрения дела.

Именно отсутствие указанных принципов при разрешении налоговых споров во внесудебном порядке приводит к тому, что эффективность разрешения споров чрезвычайно мала, и налогоплательщикам все чаще приходится обращаться ко второй, судебной стадии решения спора. Такой же позиции придерживается С.Г. Пепеляев, указывая на необъективность при рассмотрении жалоб налогоплательщиков<sup>31</sup>.

Урегулирование налоговых споров в судебном порядке предполагает использование принципов, установленных гражданским процессуальным и арбитражным процессуальным законодательством. Значительная часть таких принципов в полной мере реализуются при судебном разрешении налоговых споров, за исключением принципа презумпции невиновности и решения спорных вопросов в пользу налогоплательщика.

Необходимо также рассмотреть основные принципы налогового права, обеспечивающие разрешение налоговых споров. Необходимо отметить, что данные принципы могут применяться как при судебном, так и при внесудебном порядке разрешения споров. Принципы налогообложения играют большую роль при разрешении налоговых споров. Судебные инстанции используют основные принципы налогообложения в качестве презумпции при разрешении споров, возникающих из-за пробелов в законодательстве. Данные принципы непосредственно определяют структуру и объем полномочий налоговых органов, и соответственно лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговых администраций.

В данном контексте можно согласиться с определением принципов налогообложения, данным С.Г. Пепеляевым: «принципы налогообложения – это направление поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет)»<sup>32</sup>.

В основе построения налоговой системы лежит совокупность определенных принципов, определяющих сущность всей налоговой системы Российской Федерации. Эти принципы являются ориентиром при формировании налоговой политики государства.

Весьма значимым принципом налогового права является принцип приоритета публичных интересов в правовом урегулировании отношений в области финансовой деятельности государственных и муниципальных образований. Хотя в конечном итоге реализация этого принципа отражается на частных интересах личности.

Представляется очень важной позиция, которую занимают многие авторы о том, что в налоговых правоотношениях большое значение имеет сбалансированность фискальных интересов государства и налогоплательщиков,

---

<sup>31</sup> Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года: по материалам XIV Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 апреля 2017 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2018. – С. 88.

<sup>32</sup> Там же. – С. 89.

то есть сочетание публичных и частных интересов в имущественных отношениях. О балансе частного и публичного интересов неоднократно упоминает и Конституционный Суд РФ в своих решениях<sup>33</sup>. Следует согласиться с мнением Ю.А. Крохиной о том, что «объективная потенциальная конфликтность налоговых отношений должна преодолеваться путем достижения баланса, согласованности интересов субъектов налогового права»<sup>34</sup>.

Принцип публичности определяет всю фискальную политику государства, и, как следствие, влияет, в том числе на способы разрешения налоговых конфликтов.

Установление оптимальных путей разрешения налоговых конфликтов, в том числе путем законодательного закрепления необходимых процедур разрешения налоговых споров, является одним из путей достижения указанного баланса. Постоянно происходит обновление законодательства с целью поиска оптимальных способов воздействия на налоговые отношения. В то же время, представляется, что достижение баланса интересов между государством и налогоплательщиками возможно с помощью нахождения компромисса, путем проведения переговоров и мирного урегулирования споров.

К принципам налогового права, имеющим приоритетное значение при разрешении налоговых споров, прежде всего относится принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (иных лиц) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах, тесно связанный с ним принцип добросовестности, а также презумпцию невиновности, установленный п. 7 ст. 3 НК РФ. Это позволяет заключить, что различные презумпции, используемые при разрешении налоговых споров, также есть основополагающие начала налогового права и, соответственно, прямым образом относятся к принципам правового обеспечения разрешения налоговых споров.

Представленный краткий анализ основных принципов правового обеспечения урегулирования налоговых споров показывает целесообразность выделения их в отдельную иерархическую систему, позволяющую более эффективно разработать четкие механизмы практического разрешения конфликта частного и публичного интересов в налоговых правоотношениях.

Единая система принципов и их прямая связь с правовыми механизмами будет способствовать повышению качества развития налогового законодательства в целом и более эффективному разрешению налоговых споров в частности, и в конечном счете – защите прав граждан, приоритет и защита которых заложены конституционными принципами.

---

<sup>33</sup> Обеспечение баланса частных и публичных интересов в судебных решениях Конституционного Суда РФ // СМИ о правах человека. [http://www.echr.ru/news/msg.asp?id\\_msg=97](http://www.echr.ru/news/msg.asp?id_msg=97) (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>34</sup> Крохина, Ю.А. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления / Ю.А. Крохина // Журнал российского права. – 2003. – № 9. – С. 85.

Таким образом, анализ принципов правового обеспечения способов регулирования налоговых споров, позволяет сделать вывод об их неоднородности и тесной взаимосвязи, принадлежности к разным отраслям права и вместе с этим объединенных в иерархическую систему, а также о наличии специфических принципов, присущих налоговому праву, не противоречащих по своей сути общим принципам правового регулирования.

В настоящем исследовании были выделены четыре группы принципов. Первая – конституционные. Следующие две – процессуального характера – принципы разрешения спора на досудебном и судебном этапах. И последняя – общие принципы, специфические для налогового права. Недолгий опыт официального признания обязательной досудебной стадии рассмотрения налогового спора позволяет констатировать недостаточность применения тех принципов, которые должны выступать основой разрешения правовых конфликтов. И во многом именно этим обусловлена низкая эффективность разрешения налоговых споров на уровне вышестоящих инстанций налоговых органов и т.п. служб. А при судебном рассмотрении дел некоторые из принципов оказываются во многом декларативными, в результате чего презумпция невиновности и презумпция толкования неясных вопросов в пользу частных субъектов права (налогоплательщиков) уступает место необходимости доказывать и отстаивать свои права в условиях давления со стороны государственных структур.

### **Выводы по разделу 1**

В результате анализа теоретико-правовых механизмов разрешения налоговых споров, представленных в первой главе данного исследования, были сформулированы следующие выводы.

1. На основе анализа различных подходов, было дано понятие налогового спора, под которым в настоящей работе понимается противоречие между субъектами налогового права (конфликт интересов сторон налоговых правоотношений). Конкретизация этих налоговых правоотношений приводится в ст. 2 НК РФ. Они должны иметь властный характер и быть связаны с установлением, взиманием, введением и взиманием налогов, сборов и страховых взносов на территории РФ, а также включать в себя систему налогового контроля, обжалования актов или действий (бездействий) должностных лиц, являющихся одной из сторон налоговых правоотношений. Отсюда следует, что налоговые споры имеют в своей основе ситуации, связанные как с взиманием налогов и ряда других платежей, так и связанные с оспариванием актов, регулирующих налоговые отношения (как нормативные, так и ненормативные). Налоговые споры имеют место только между двумя сторонами, где с одной стороны – частные налогоплательщики и их представители, с другой – публичные субъекты налогового права (государство в лице отдельных его представителей, в том числе и отдельные лица, в компетенции которых находится нормотворчество в сфере налогообложения).

2. Существенные признаки, характерные для всех видов налоговых споров в соответствии с его правовой природой:

- первым признаком можно назвать непосредственно сам интерес участников правового конфликта, условно называемый объектом налогового спора;
- второй обязательный признак – субъектный состав правового конфликта (в данном случае государство и муниципальные образования в лице своих представителей с одной стороны (налоговые органы) и налогоплательщики, а также другие участники налоговых правоотношений – с другой);
- третьим признаком можно считать принятую на уровне законодательства форму разрешения правового конфликта на основе единых правовых принципов через установленные для этого специальные государственные органы.

Проведенный в работе анализ существенных признаков налогового спора позволяет сделать вывод о том, что более точным с точки зрения действующего налогового законодательства является расширенное понимание налогового спора. Конфликтное правоотношение на основе интересов в сфере налогообложения (объект) частного и публичного субъектов налогового права (субъектный состав) разрешается путем как досудебных согласительных процедур, так и при отсутствии разрешения противоречий – собственно правовых с участием компетентных для этого государственных юрисдикционных органов.

3. Была представлена классификация налоговых споров по различным основаниям: по субъектам спора; по предмету разногласий; по содержанию требований; по порядку обжалования. Было отмечено, что в настоящее время досудебная форма обжалования является обязательной и представляет собой первую часть спора, в результате которой стороны могут прийти к примирению или же спор в дальнейшем будет решаться в судебных инстанциях.

4. Был представлен анализ понятия «механизм разрешения налоговых споров, под которым в настоящей работе понимается система правовых и организационных средств, применяемых властными компетентными структурами для регулирования последствий возникшего противоречия интересов субъектов в налоговой сфере

В структуре механизма разрешения налоговых споров были выделены следующие элементы:

- юридические и прежде всего процессуальные нормы налогового законодательства;
- правовые отношения субъектов в сфере налоговых интересов;
- акты реализации прав, обязанностей и применения норм налогового права (юридические факты), обуславливающие регулирование налогового спора.

Сам механизм разрешения налоговых споров динамичен по своей сути, где все элементы его, несмотря на свои специфические задачи и при всей своей многообразии, служат общей цели разрешения правового конфликта путем соотнесения конкретных юридических фактов налогового спора частного и публичного субъектов к положениям действующего налогового законодательства путем единых процессуальных норм.

5. Был представлен анализ принципов правового обеспечения способов регулирования налоговых споров, позволяющий сделать вывод об их неоднородности и тесной взаимосвязи, принадлежности к разным отраслям права и вместе с этим объединенных в иерархическую систему, а также о наличии специфических принципов, присущих налоговому праву, не противоречащих по своей сути общим принципам правового регулирования.

Были выделены четыре группы принципов. Первая – конституционные. Следующие две – процессуального характера – принципы разрешения спора на досудебном и судебном этапах. И последняя – общие принципы, специфические для налогового права. Сделан вывод о декларативности некоторых принципов, прежде всего в отношении досудебной стадии разрешения спора (вследствие не вполне компетентного с этой точки зрения государственной структуры), а также и в части судебного расследования – в отношении принципов презумпции невиновности и презумпции толкования неясных вопросов в пользу частных субъектов права (налогоплательщиков), которые уступает место необходимости доказывания и отстаивания своих законных прав в условиях приоритетной позиции государственных органов (налоговой службы).

6. Были выявлены проблемы в трактовке понятия «налоговый спор» в связи с отсутствием законодательного определения и связанные с этим проблемы в вопросах разрешения. Прежде всего, имеется в виду подробная детальная регламентация каждого вида налоговых споров. В связи с этим целесообразно введение определения в налоговом законодательстве понятия и видов налоговых споров с описанием механизма их разрешения применительно к каждому виду в соответствующих статьях НК РФ. Для решения этой проблемы целесообразно введение специальной статьи 2.1 в часть 1 НК РФ, после статьи 2 об отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

## 2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

### 2.1 Анализ внесудебного урегулирования налоговых споров

Количество налоговых споров, рассматриваемых судебными инстанциями, напрямую зависит от эффективности функционирования института досудебного урегулирования налоговых споров, в котором в последние 6 лет отмечаются значительные преобразования за счет последовательной государственной политики в области регулирования налогового (и в данном случае сопряженного с ним) законодательства. Последние изменения в налоговом законодательстве (прежде всего – введение обязательной досудебной процедуры рассмотрения большей части налоговых споров) уже дало свой положительный эффект, заключающийся в разгрузке судебных органов (то есть в решении конфликта на досудебной стадии), о чем более подробно будет показано в следующем параграфе при анализе количества судебных налоговых споров в их динамике за последние годы (начиная с 2014 года, с принятия 2 июля 2013 г. Федерального закона № 153–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закона №153–ФЗ)<sup>35</sup>.

Однако и до принятия этого, безусловно, наиболее кардинально меняющего ситуацию нововведения, российское налоговое законодательство не стояло на месте (налоговый кодекс вообще является самым редактируемым в РФ из всех нормативно-правовых документов)

История развития института досудебного разрешения налоговых споров в РФ показывает, что до 2014 года налогоплательщики и иные участники налоговых правоотношений склонялись к прямому обращению в судебные органы, минуя досудебную стадию разрешения конфликта как необязательную и малоэффективную (с учетом решения вопроса вышестоящей налоговой инстанцией – фактически, той же государственной структурой, с которой налогоплательщик имеет противоречие интересов).

Одним из существенных в плане развития института досудебного урегулирования налоговых споров можно считать этап, связанный с законодательным закреплением 01.01.1999 процедурных вопросов обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в части I НК РФ. Хотя это еще кардинально не решало проблему. Так с появления нового государства (РФ) отмечался ежегодный рост числа налоговых споров, рассматриваемых судами, вплоть до 2008 г. с мизерных 2 до весьма внушительных 60 %. И это несмотря на значительные сдвиги в регулировании налоговых отношений в конце 20-го столетия (начиная от принятия налогового кодекса 31.07.1998 г.). Это было обусловлено несовершенством налогового

---

<sup>35</sup> О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 08.07.2013. – № 27. – Ст. 3445.

законодательства в условиях активно формирующихся взамен традиционным для нашего государства рыночных отношений. В результате чего, только количество одних споров, связанных с применением налогового законодательства, увеличились более чем в 20 раз. Такая ситуация привела к необходимости дальнейших кардинальных изменений в регулировании налоговых отношений в России, и прежде всего – в механизме досудебного решения налоговых правоотношений.

Так, с принятием Федерального закона 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» изменена процедура судебной защиты – с 1 января 2009 г. досудебное обжалование решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения стало обязательным перед обращением в суд. По настоящее время количество споров, рассмотренных арбитражными судами Российской Федерации с участием налоговых органов, ежегодно сокращается на 15–20 %<sup>36</sup>.

Законодателем была реализована концепция последовательного урегулирования налоговых споров: в досудебном и далее – в судебном порядке. Избранная организационно-правовая модель имеет существенные достоинства с точки зрения защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, среди которых – институт апелляционного обжалования, невозможность ухудшения положения лица по результатам рассмотрения его жалобы.

Следующим этапом развития института досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации следует признать принятие Федерального закона от 2 июля 2013 г. № 153–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 153–ФЗ). Основной идеей этого Закона является совершенствование установленного законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядка досудебного урегулирования споров между налоговыми органами и налогоплательщиками в целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для урегулирования споров без обращения в суд, а также в целях снижения нагрузки на судебную систему и обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения таких споров.

Рассмотрим основные нововведения, предусмотренные Федеральным законом № 153–ФЗ, в сравнении с правовым регулированием досудебного порядка урегулирования налоговых споров, действовавшим до вступления в силу указанного Федерального закона, т. е. до 3 августа 2013 г. Возможность досудебного обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящих налоговых органах была установлена более 10 лет назад.

---

<sup>36</sup> Голованов, Г.Р. Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров / Г.Р. Голованов. – <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2544> (дата обращения: 20.11.2020).



Процедура досудебного урегулирования налоговых споров регулировалась ст. 100–101.4 НК РФ, 137–141 НК РФ. Так, п. 1 ст. 138 НК РФ, п. 1 ст. 139 НК РФ предусмотрено, что акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) путем подачи соответствующей жалобы или в суд.

Исходя из положений НК РФ можно выделить следующие жалобы:

- жалобы на решения, принимаемые налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и не связанные с проведением налоговых проверок, а также в отношении обжалования действий (бездействия) должностных лиц налогового органа. До вступления в силу Федерального закона № 153–ФЗ в соответствии со ст. 138 НК РФ подача указанной жалобы в вышестоящий налоговый орган, вышестоящему должностному лицу не исключала права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд;
- жалобы, предметом обжалования которых является решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, при этом на не вступившее в силу указанное решение подается апелляционная жалоба<sup>37</sup>.

В соответствии со ст. 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогового органа может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Таким образом, с 1 января 2009 г. Федеральным законом № 137–ФЗ была предусмотрена обязательность стадии обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в вышестоящих налоговых органах до обращения в суд<sup>38</sup>.

Следует признать, что в применении действующего досудебного порядка урегулирования налоговых споров все же имелись некоторые проблемы.

Так, заместитель Председателя Высшего Арбитражного Суда РФ Т.К. Андреева отмечает: «Создается впечатление, что вышестоящий налоговый орган, куда подается жалоба, стремится поддержать решение нижестоящего органа, а не урегулировать конфликт между государством и налогоплательщиком. А ведь именно эту цель преследует досудебный порядок обжалования. Фактически получилось, что обращение в вышестоящий налоговый орган означает отложение решения вопроса в суде. А следовало бы, реализуя идеи

---

<sup>37</sup> Голованов, Г.Р. Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров / Г.Р. Голованов. – <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2544> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>38</sup> 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: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137–ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 31. – Ст. 3436.

законодателя, принять меры, направленные на урегулирование спора внутри ведомства»<sup>39</sup>.

Деятельность вышестоящего налогового органа при реализации досудебного порядка урегулирования спора должна быть направлена на улучшение налогового администрирования, на разработку и обеспечение единого, справедливого подхода при проведении контрольных мероприятий, вынесении решения по результатам проверки, рассмотрении материалов налоговых проверок, что, в свою очередь, позволит исключить системные и процедурные нарушения и в конечном итоге приведет к сокращению налоговых споров.

Кроме того, следует обратить внимание, что статьей 101.2 НК РФ не устанавливались конкретные основания для обжалования в вышестоящий налоговый орган и обращения в суд. В случае если предмет спора, указанный в жалобе и в заявлении в суд, совпадал, обязательное требование о досудебном порядке урегулирования налогового спора формально считалось выполненным, несмотря на то, что в указанных жалобе и заявлении могли содержаться различные основания для обжалования.

Процедура досудебного урегулирования налоговых споров, по мнению правоведов, должна быть более четко регламентирована, прозрачна, чтобы данный институт вызывал доверие налогоплательщика к возможности объективного рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом. Только в таком случае существующие возможности досудебного урегулирования налоговых споров будут реализованы в полной мере и перестанут быть более чем в половине случаев безрезультатными (согласно статистике – лишь 40 % налоговых споров приходят к своему разрешению на досудебной стадии)<sup>40</sup>.

В соответствии с ранее действовавшим порядком жалобы подавались, по общему правилу, в письменной форме, при этом НК РФ не устанавливал требований к содержанию жалобы, лишь предусматривая возможность приложения к жалобе обосновывающих документов.

Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подавалась до момента вступления в силу соответствующего решения в вынесший это решение налоговый орган, который был обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган (п. 2 ст. 139 НК РФ). Учитывая, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступали в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение (п. 9 ст. 101 НК РФ), апелляционная жалоба может быть подана налогоплательщиком в течение указанных 10 дней.

---

<sup>39</sup> Голованов, Г.Р. Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров / Г.Р. Голованов. – <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2544> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>40</sup> Там же.

Как показала практика применения рассматриваемой нормы, указанный выше срок далеко не всегда позволял налогоплательщикам подготовить обоснованную и аргументированную жалобу в вышестоящий налоговый орган, в том числе с учетом сложности и значительного объема вопросов, которые, как правило, свойственны категории решений налоговых органов, вынесенных по результатам проведения налоговых проверок<sup>41</sup>.

Жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подавалась в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения. Жалоба на акт налогового органа, не связанный с проведением налоговых проверок, действия или бездействие его должностного лица подавалась в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Статьей 140 НК РФ устанавливался порядок рассмотрения жалоб, согласно которому решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок мог быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщалось в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Срок рассмотрения апелляционной жалобы продлению не подлежал.

Согласно п. 1 ст. 141 НК РФ подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Существенным является вопрос о пределах рассмотрения жалобы. Ранее действовавший порядок рассмотрения жалоб вышестоящим налоговым органом предусматривал, что по итогам рассмотрения жалобы на решения, принимаемые налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и не связанные с проведением налоговых проверок, а также в отношении обжалования действий (бездействия) должностных лиц налогового органа в соответствии со ст. 140 НК РФ налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) может оставить жалобу без удовлетворения, отменить обжалуемое решение, отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении, а также изменить обжалуемое решение или вынести новое решение. По итогам рассмотрения апелляционной жалобы налоговый орган вправе оставить решение без изменения, а жалобу – без удовлетворения, отменить

---

<sup>41</sup> Файрузова, Ю.М. Рассмотрение и разрешение налоговых споров в судах общей юрисдикции / Ю.М. Файрузова // Современные научные исследования и разработки. – 2018. – Т. 1. – № 5(22). – С. 648–649.

или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение, отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

При этом следует отметить, что исходя из содержания рассмотренных статей НК РФ, а также с учетом ст. 197, 198, 201 АПК РФ правовые последствия решений, принимаемых по результатам рассмотрения жалоб и заявлений в пользу налогоплательщика налоговым органом и судом, различны<sup>42</sup>. Отмена решения инспекции вышестоящим налоговым органом означает прекращение действия такого решения на будущее, а признание судом решения недействительным влечет за собой признание его недействующим с момента принятия и свидетельствует о незаконности решения с момента его вынесения. Поэтому отмена обжалуемого решения вышестоящим налоговым органом не влечет за собой прекращения производства в арбитражном суде по оспариванию того же акта.

Указанный подход к применению законодательных норм о досудебном порядке урегулирования налоговых споров нашел отражение в судебной практике. Вместе с тем наличие возможности одновременного обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган и в суд создавало ряд проблем в правоприменительной практике, давая, с одной стороны, налогоплательщику возможность выбора для себя наиболее «удобного» решения между судебным актом и актом вышестоящего налогового органа, с другой стороны, загружая налоговые и судебные органы неэффективной и ненужной работой по одновременному рассмотрению одних и тех же жалоб.

Также необходимо обратить внимание на разумность позиции (которой придерживался упраздненный в 2014 году Высший Арбитражный Суд), что вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, поэтому он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение, ухудшающее положение налогоплательщика.

Подводя итоги рассмотрения ранее действовавшего порядка обжалования решений и действий (бездействия) налоговых органов, следует отметить такие его недостатки, как:

- необоснованно короткие сроки подачи жалобы;
- отсутствие требований к форме и содержанию жалобы;
- отсутствие срока, в течение которого лицо могло обратиться в налоговый орган с заявлением о восстановлении пропущенного срока подачи жалобы.

В НК РФ не определялись обстоятельства, которые могли послужить основанием для принятия решения о восстановлении указанного срока, а также нормы гл. 19 и 20 НК РФ не содержат положений об основаниях прекращения производства по рассмотрению жалобы, об основаниях оставления жалобы без рассмотрения.

---

<sup>42</sup> Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95–ФЗ (ред. от 08.06.2020) // Российская газета. – 2002. – 27 июля.

В целях совершенствования правового регулирования досудебного порядка урегулирования налоговых споров, в том числе устранения рассмотренных выше его недостатков, был принят Закон № 153–ФЗ<sup>43</sup>. Принятие данного Закона было предусмотрено основными направлениями налоговой политики на 2013-й год и на плановый период 2014–2015 годов, в соответствии с которыми в целях создания благоприятных условий для налогоплательщиков по урегулированию споров без обращения в суд, обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения налогового спора необходимо было введение обязательной досудебной процедуры для всех актов налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц налоговых органов.

Обязательность стадии досудебного урегулирования налоговых споров перед обращением в суд необходима для оперативного урегулирования таких споров в административном порядке, позволить существенно уменьшить количество рассматриваемых налоговых споров в судах.

Определив необходимость и возможность досудебного решения налоговых споров, первоочередно важно определить – в какую госструктуру следует направить жалобу. В соответствии с НК РФ, подача жалобы должна осуществляться исключительно в вышестоящий орган по отношению к тому, чье решение или действие, бездействие является предметом спора. На данный момент иерархия налоговых структур в России предусматривает следующее:

- на местном уровне (любые Инспекции ФНС по районам, городам, межрайонным объединениям) вышестоящим органом является Управление ФНС России по субъекту проживания налогоплательщика, обращающегося с жалобой;
- для Управлений ФНС России по субъектам РФ, Межрегиональных инспекций по крупным налогоплательщикам и ценообразованию, вышестоящей структурой считается центральное отделение ФНС России.

Основные направления совершенствования досудебного порядка урегулирования налоговых споров, предусмотренные Федеральным законом № 153–ФЗ, можно сформулировать следующим образом.

1. Вводится обязательная досудебная процедура обжалования всех без исключения ненормативных актов налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц. Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров до обращения в суд направлена на урегулирование внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Преимущества предлагаемой процедуры заключаются в следующем:

- это более быстрый способ рассмотрения соответствующего спора, срок рассмотрения которого Федеральным законом № 153–ФЗ установлен до 15 дней в

---

<sup>43</sup> Файрузова, Ю.М. Рассмотрение и разрешение налоговых споров в судах общей юрисдикции / Ю.М. Файрузова // Современные научные исследования и разработки. – 2018. – Т. 1. – № 5(22). – С. 649.

отношении жалоб на решения налоговых органов, не связанных с проверкой, а также на действия (бездействие) должностных лиц (в соответствии со ст. 152 АПК РФ срок рассмотрения дела может составить три месяца со дня поступления заявления в арбитражный суд);

– это менее затратный способ защиты прав (нет судебных расходов, связанных с уплатой государственной пошлины, а также издержек, связанных с оплатой услуг представителей);

– решения по рассмотренным жалобам вступают в силу в более короткие сроки.

При этом Федеральным законом № 153–ФЗ сделано исключение в отношении обязательности досудебной стадии обжалования в отношении актов ненормативного характера, принятых федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), а также действий или бездействия его должностных лиц. После обжалования ненормативного акта налогового органа, действий или бездействия его должностных лиц в вышестоящем налоговом органе налогоплательщику предоставляется право самостоятельно определять, обжаловать ли решение, принятое по результатам рассмотрения поданной жалобы, в вышестоящий налоговый орган (в порядке подчинения) или в суд. При этом в случае неудовлетворения жалобы в административном порядке налогоплательщик может учесть позицию вышестоящего налогового органа при обращении в арбитражный суд, а срок подачи заявления в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе.

С целью обеспечения гарантированного ст. 45 и 46 Конституции РФ права на судебную защиту Федеральным законом № 153–ФЗ предусмотрены особенности исчисления сроков в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий (бездействия) их должностных лиц, которые были указаны ранее. Так, п. 3 новой редакции ст. 138 НК РФ устанавливается, что в случае обжалования в судебном порядке актов налоговых органов ненормативного характера, действий или бездействия их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), установленного п. 6 ст. 140 НК РФ.

2. Федеральным законом № 153–ФЗ увеличен до одного месяца срок подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы на не вступившие в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Действовавший ранее срок подачи апелляционной жалобы, как отмечалось ранее, был недостаточен для подготовки налогоплательщиком мотивированной жалобы, что часто приводило к подаче налогоплательщиком «предварительной» недостаточно аргументированной жалобы с целью соблюдения срока с последующей подачей «дополнительной» жалобы по истечении указанного срока.

3. Установление процедуры рассмотрения жалоб и требований к ним. Федеральным законом № 153–ФЗ устанавливаются основные требования к форме и содержанию подаваемых налогоплательщиком жалоб, а также порядок и сроки рассмотрения жалоб и апелляционных жалоб, определения которых теперь четко даны в НК РФ.

Также Федеральным законом № 153–ФЗ урегулирован вопрос об основаниях оставления жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения и последствия принятия налоговым органом такого решения. Кроме того, Федеральным законом № 153–ФЗ установлена возможность представления налогоплательщиком новых документов на стадии рассмотрения жалобы, апелляционной жалобы. При этом с целью недопущения злоупотреблений правом такая возможность ограничена объективным критерием, а именно наличием обоснования невозможности представить указанные документы своевременно.

Однако, несмотря на усовершенствование законодательства в отношении административного порядка урегулирования налоговых споров, остается еще ряд вопросов, нуждающихся в дальнейшей регламентации. В настоящий момент у налогоплательщика отсутствует возможность представлять свои интересы при рассмотрении жалобы, пояснять свою позицию непосредственно при рассмотрении жалобы.

Очевидно, что в практике рассмотрения налоговых споров возможны ситуации, когда присутствие налогоплательщика или его представителя при непосредственном рассмотрении налогового спора в вышестоящем налоговом органе может быть объективно необходимо. Таким примером может служить рассмотрение спора при представлении дополнительных документов, по которым налогоплательщик объективно не имел возможности дать устные пояснения на стадии вынесения налоговым органом обжалуемого решения.

Совершенствование законодательства о налогах и сборах, по мнению многих специалистов, должно быть направлено на создание более комфортных условий для налогоплательщика с целью установления доверия налогоплательщика к работе налоговых органов, уверенности в объективности и профессионализме его сотрудников<sup>44</sup>.

Рассматривая возможные направления дальнейшего совершенствования досудебного порядка урегулирования налоговых споров, необходимо также рассмотреть проблему возможности ухудшения положения налогоплательщика в результате рассмотрения его жалобы вышестоящим налоговым органом. По данной проблеме высказываются различные точки зрения. Так, авторы полагают,

---

<sup>44</sup> Астафьева, Ю.С. Налоговые споры и способы их разрешения / Ю.С. Астафьева // Проблемы современной науки и образования. – 2017. – № 20. – С. 59.

что новое решение налогового органа по результатам рассмотрения апелляционной жалобы не может ухудшать положение налогоплательщика, в противном случае выхолащивается смысл апелляционного обжалования. Также высказывается точка зрения, согласно которой системное толкование норм, регулирующих правоотношения, связанные с реализацией полномочий вышестоящих налоговых органов, позволяет сделать вывод о невозможности принятия иного решения, возлагающего на налогоплательщика дополнительные налоговые обязанности (уплата недоимки, пеней, крупного штрафа) по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Однако высказывалось (например, И.А. Хавановой) и противоположное мнение о том, что подача налоговой жалобы может сопровождаться непосредственным ухудшением положения лица, подавшего жалобу (пересмотр решения в необжалуемой части, увеличение при вынесении решения по жалобе суммы доначисленного налога по сравнению с обжалуемым решением), либо опосредованным (в виде повторной налоговой проверки)<sup>45</sup>.

Представляется, что данный вопрос должен решаться в законодательстве о налогах и сборах исходя из того, какое именно решение и в какой части обжалуется налогоплательщиком. При рассмотрении данного вопроса в отношении решений, принимаемых налоговым органом в результате проведения налоговой проверки, необходимо принимать во внимание, вступили ли такие решения в законную силу.

Утверждение о том, что решение вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика может ухудшить положение налогоплательщика, вряд ли можно признать обоснованным, так как не вступившее в законную силу решение налогового органа не порождает никаких правовых последствий для налогоплательщика. При этом при применении досудебного порядка урегулирования налоговых споров вступление в законную силу решений налоговых органов происходит в день принятия решения вышестоящим налоговым органом.

Как видится, именно в связи с этим гл. 20 НК РФ, предусматривая полномочие вышестоящего налогового органа отменить решение нижестоящего налогового органа полностью и принять по делу новое решение (пп. 4 п. 3 ст. 140 НК РФ), не содержит каких-либо ограничений к содержанию принимаемого налоговым органом решения.

Пункт 5 ст. 140 НК РФ указывает, в каких случаях прежде всего вышестоящий налоговый орган принимает новое решение, а именно нарушение нижестоящим налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и иных мероприятий налогового контроля.

Следует сказать, что данное правовое регулирование видится вполне определенным и обоснованным. Освобождение же налогоплательщика от

---

<sup>45</sup> Белых, О.И. Совершенствование налогового администрирования в России: от концепции к механизму досудебного урегулирования споров / О.И. Белых // Молодой ученый. – 2016. – № 21(125). – С. 314–317. – <https://moluch.ru/archive/125/34847/> (дата обращения: 13.11.2020).



обязанности уплатить причитающиеся налоги и сборы в связи с допущенными нижестоящим налоговым органом отдельными процессуальными нарушениями, которые могут быть устранены вышестоящим налоговым органом при принятии нового решения, противоречило бы ст. 57 Конституции РФ.

Если же налогоплательщиком обжалуется решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, которое вступило в законную силу, отличие в правовых последствиях для налогоплательщика, видимо, следовало бы установить, ограничив возможность привлечения его к налоговой ответственности в большем размере, чем это предусмотрено обжалуемым решением.

Приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ утверждена Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы<sup>46</sup>. Этот документ определил цели, принципы, задачи и основные механизмы развития досудебного урегулирования налоговых споров на 2013–2018 годы. Разработанный документ представляет собой систему основных направлений развития и совершенствования досудебного урегулирования налоговых споров, определяет цели, принципы, задачи и основные механизмы развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов на 2013-2018 годы, передает пресс-служба ведомства.

Стратегической целью Концепции является развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, позволяющих добиваться разрешения налоговых споров без участия суда, в том числе развитие примирительных процедур, иных внесудебных процедур, позволяющих устранить конфликтные ситуации при обращении в Федеральную налоговую службу без необходимости подачи письменной жалобы, повышение прозрачности процедуры рассмотрения жалоб, упрощение способов взаимодействия, создание условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке.

Достижение стратегической цели означает реализацию качественно нового подхода к системе урегулирования налоговых споров, обеспечивающего:

- контроль за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;
- достижение высокой эффективности и объективности разрешения налоговых споров;
- создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализ судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения;

---

<sup>46</sup> Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 гг.: утверждена Приказом ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@. – СПС «Консультант плюс». – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&№=142219&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.5987947232725792#0> (дата обращения: 29.10.2020).

- сокращение потенциальных причин возникновения налоговых споров (предотвращение налоговых споров);
- развитие примирительных процедур;
- максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке, неконфронтационный подход;
- совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах;
- мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;
- широкое использование современных информационных технологий.

Досудебный порядок урегулирования налогового спора называется так же претензионным порядком, а его суть заключается в примирительных процедурах между сторонами возникшего спора, выраженных в предъявлении в письменной форме претензии и последующего, соответствующего ответа на нее.

В настоящее время в российском налоговом праве сформировалась двухуровневая система досудебного урегулирования налоговых споров.

Первый этап – предоставление возражений на акт налоговой проверки. В соответствии с пунктом 6 статьи 100 Налогового Кодекса Российской Федерации налогоплательщик, в отношении которого проводилась налоговая проверка (или его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

Аналогичное право предусмотрено и пунктом 5 статьи 101.4 НК РФ при осуществлении иных мероприятий налогового контроля. Данный этап не является обязательным. Предоставление возражений является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Возражения, предоставленные налогоплательщиком, совместно с актом и иными материалами налоговой проверки рассматриваются руководителем (заместителем) руководителя налогового органа в порядке, установленном НК РФ<sup>47</sup>.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Второй этап досудебного урегулирования является обязательным для налогоплательщика, поскольку его несоблюдение означает невозможность обращения в суд с исковым заявлением об отмене решения.

С 01 января 2014 г. в связи с внесением изменений в НК РФ досудебное урегулирование налоговых споров стало обязательным для всех Актов налогового органа ненормативного характера. То есть в досудебном порядке обжалуются не

---

<sup>47</sup> Косаренко, Н.Н. Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н.Н. Косаренко. – Москва: РУСАЙНС, 2017. – С. 75.

только решения, вынесенные по результатам налоговых проверок, но и любые другие акты ненормативного характера (требования, уведомления, постановления). Акты налогового органа ненормативного характера могут быть обжалованы в судебном порядке только после обжалования их в вышестоящий налоговый орган. Форма и содержание жалобы регламентированы НК РФ.

На сегодняшний день налоговое законодательство предусматривает, в зависимости от предмета спора и срока, в течение которого была подана жалоба, два вида производства по жалобе: апелляционное и стандартное. Апелляционный порядок обжалования касается только двух видов, не вступивших в законную силу решений: о привлечении к налоговой ответственности и об отказе в привлечении к налоговой ответственности, которые выносятся в порядке ст. 101 НК РФ по результатам проведения выездных и камеральных налоговых проверок.

В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа оспариваемое решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части (пункт 9 статьи 101 НК РФ). Жалоба подается в вышестоящий налоговый орган через инспекцию, ненормативный акт которой обжалуется. Инспекция в течение трех дней направляет жалобу со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы).

Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц. Решение по иным жалобам, принимается налоговым органом в течение 15 дней со дня ее получения.

Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней.

Этапы (порядок) досудебного урегулирования налоговых споров представлены на рисунке 1<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Гнатив, Л.Д. Порядок рассмотрения арбитражными судами налоговых споров / Л.Д. Гнатив // Эпомен. – 2019. – № 23. – С. 102.

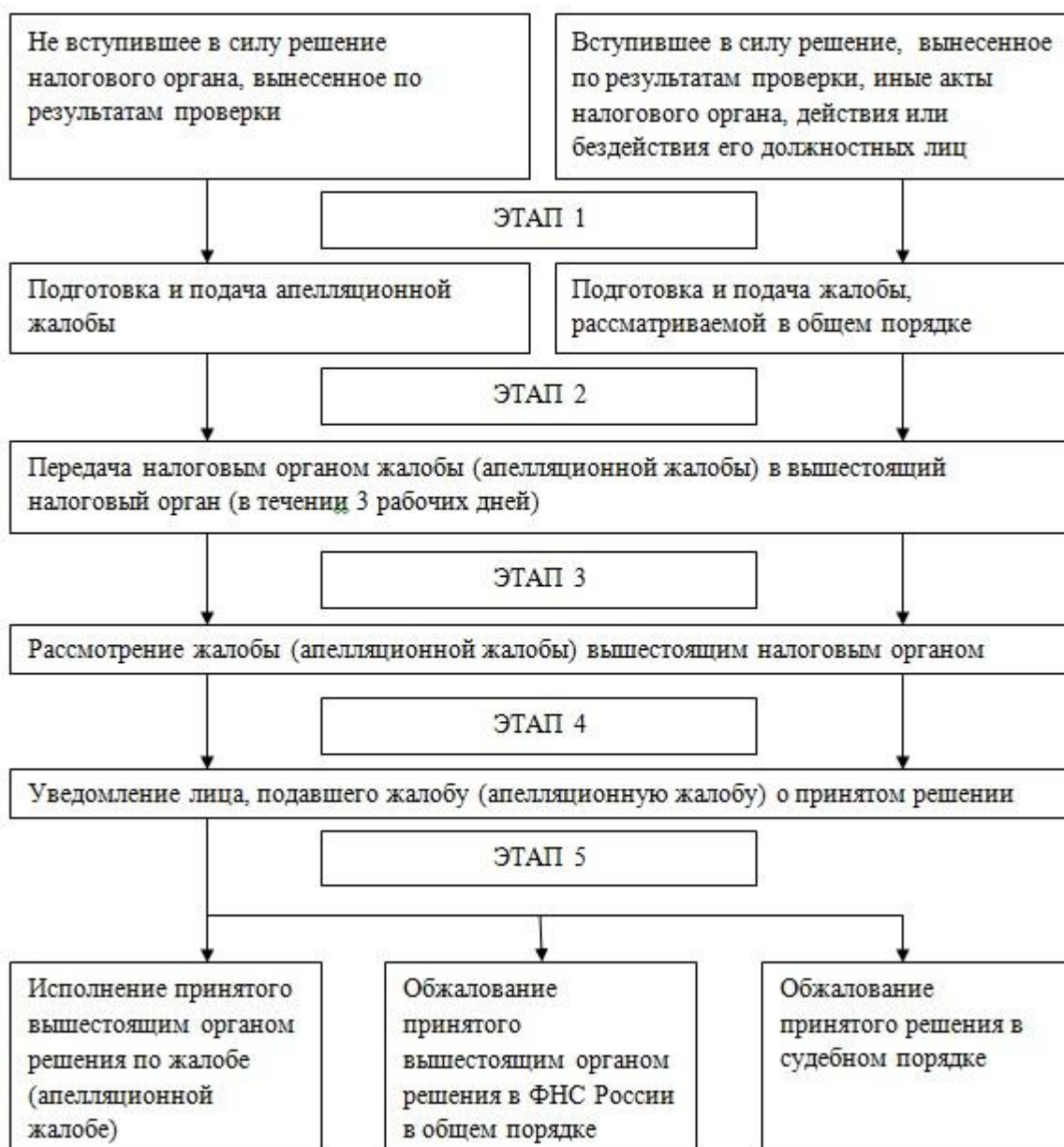


Рисунок 1 – Досудебный порядок разрешения налоговых споров

В том случае, если в ходе досудебного разрешения налогового спора его стороны пришли к единому мнению, данный спор считается разрешенным. Так, например, если налоговый орган предложил налогоплательщику в добровольном порядке, по средствам направления ему судебного решения или требования, оплатить налоги и сборы, а налогоплательщик выполнил эти требования, то дело можно считать исчерпанным. В таком случае не потребуются судебного разбирательства.

Досудебный порядок разрешения налоговых споров предоставляет возможность:

- выразить несогласие с актом налоговой проверки и результатами мероприятий налогового контроля;
- заявить возражение на акт о выявлении фактов налоговых нарушений; обжаловать вступившее или не вступившее в силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– обжаловать действия и бездействие налоговых органов<sup>49</sup>.

Алгоритм досудебного обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц предполагает:

- составление жалобы или апелляционной жалобы;
- направление жалобы или апелляционной жалобы в налоговый орган по месту нахождения организации, месту жительства физического лица почтовым отправлением, через интернет или лично по месту нахождения налогового органа; участие в рассмотрении жалобы или апелляционной жалобы в налоговом органе;
- получение решения налогового органа по результатам рассмотрения жалобы или апелляционной жалобы налогоплательщика.

В досудебном порядке рассмотрения обращения в досудебном порядке, в практике существуют следующие варианты урегулирования спора:

- отмена решения налогового органа о доначислении налога и санкций за его несвоевременную оплату;
- вынесение решения об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности; отмена решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение правонарушения; признание действий или бездействия налоговых органов неправомерными и принятие мер по устранению допущенных ими нарушений.

Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую НК РФ» (Федеральный закон от 01.05.2016 № 130–ФЗ (далее – Закон № 130–ФЗ)) внесены изменения в отношении досудебного урегулирования налоговых споров, которые начали действовать с 2 июня 2016 года. Основным концептуальным положением является установление возможности приостановить исполнение обжалуемых решений до итогового решения по жалобе при предоставлении банковской гарантии. Эта норма позволяет налогоплательщикам до урегулирования налогового спора в досудебном порядке на всех стадиях инициировать приостановление действий налогового органа по взысканию доначисленных налогов, пеней, штрафов.

Также для налогоплательщиков введена новая возможность: подача жалобы через личный кабинет налогоплательщика. Это предоставляет налогоплательщикам более широкие возможности для коммуникации с налоговыми органами, упрощает процедуру подачи жалобы и позволяет оперативно получить по ней ответ в электронном виде непосредственно в личном кабинете.

Кроме того, Законом № 130–ФЗ предусмотрена возможность участия налогоплательщиков в рассмотрении жалобы, которое предусмотрено при рассмотрении жалобы по решениям, вынесенным по результатам налоговых проверок, в случае установления вышестоящим налоговым органом противоречий

---

<sup>49</sup> Досудебное урегулирование налоговых споров // Российский налоговый портал. – [http://taxpravo.ru/a/analitika/statya-380343-dosudebnoe\\_uregulirovaniye\\_nalogovyih\\_sporov](http://taxpravo.ru/a/analitika/statya-380343-dosudebnoe_uregulirovaniye_nalogovyih_sporov) (дата обращения: 29.10.2020).

и расхождений между сведениями, содержащимися в материалах жалобы и представленными налогоплательщиком<sup>50</sup>.

Концепцией предусмотрено, что через пять лет в России должно завершиться преобразование ныне действующей системы в систему внесудебного порядка решения налоговых споров, включая внедрение различных примирительных процедур и исключая участие суда.

Новая система внесудебного разрешения споров в сфере налогов и сборов должна обеспечивать урегулирование подавляющего большинства налоговых конфликтов. Преимуществом данной системы станет реальное расширение прав и возможностей налогоплательщиков в части защиты своих интересов, что обусловит качественное преобразование налоговых отношений в обществе.

Подведем основные итоги анализа досудебного порядка регулирования налоговых споров, введенного Федеральным законом № 153–ФЗ.

Все конфликты в сфере налоговых правоотношений подлежат досудебному разрешению. Иначе говоря, налогоплательщик должен сначала обратиться в вышестоящую налоговую инстанцию, прежде чем оспаривать в суде ненормативный акт или действия (бездействие) сотрудников фискального органа.

При этом к ненормативному акту относится документ, касающийся конкретного налогоплательщика. Это может быть:

- решение о приостановке операций по счёту;
- отказ в возврате налога;
- решение о взыскании налога;
- решение о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- требование об уплате налога, пени, штрафа;
- отказ в предоставлении налогового вычета, в возмещении НДС, по ЕНВД и др.

К преимуществам досудебного рассмотрения относятся:

- экономия финансовых средств: не нужно оплачивать госпошлину и судебные расходы;
- жалоба проста в оформлении;
- короткий срок рассмотрения;
- решение по жалобе исполняется в сжатые сроки;
- возможность приостановить исполнение оспариваемого решения, пока жалоба не разрешится (если подана в течение 1 месяца с даты получения решения).

Стоит отметить, что уже на стадии досудебного разрешения возможно приостановить исполнение оспариваемого решения, принятого налоговыми органами, если оно вступило в силу. Обеспечительные меры в досудебных налоговых спорах позволяют налогоплательщику приостановить взыскание доначисленной суммы налога, пени, штрафа до тех пор, пока не вынесут решение по жалобе. Заявление о приостановлении исполнения решения подаётся одновременно с жалобой. Такой обеспечительной мерой в законодательстве является банковская

---

<sup>50</sup> Досудебное урегулирование налоговых споров // Федеральная налоговая служба РФ. Официальный сайт. – <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 23.10.2020).

гарантия в налоговых досудебных спорах. Иными словами, при налоговых спорах банк обязуется оплатить налог, сбор, пеню, штраф, если это не сделал налогоплательщик. Судебная практика по налоговым спорам как в прошлом, так и в 2020 году исходит из того, что размер обеспечения должен быть равен оспариваемой сумме<sup>51</sup>.

По правилам АПК РФ рассматриваются дела об оспаривании ненормативных правовых актов, действия (бездействие) и решения налоговых органов и должностных лиц, если они связаны с экономической и предпринимательской деятельностью.

Досудебный порядок позволяет:

- заявить возражение на акт проверки с результатами мероприятий налогового контроля;
- выразить несогласие с актом о выявлении фактов нарушений;
- обжаловать решение о привлечении к ответственности как вступившее, так и не вступившее в законную силу;
- оспорить действия и бездействие сотрудников фискального органа.

В России медиация в налоговых спорах не применяется. Однако за счёт досудебного порядка достигается ускоренное рассмотрение жалоб, снижение нагрузок на суды, снижение финансовых и временных затрат заявителя и гарантии налогоплательщиков по защите своих прав. Как отмечают налоговики, такой подход даёт свои плоды. Подведённые итоги разрешения налоговых имущественных споров за 2019–2020 годы свидетельствуют о стабильном снижении поступающих жалоб от налогоплательщиков<sup>52</sup>.

На стадии разрешения спора в административном порядке необходимо обращаться с жалобой в вышестоящий налоговый орган.

В жалобе излагаются доводы о несоблюдении налоговиками существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если заявитель полагает, что вследствие этого были нарушены его права, а также нарушения в части толкования НК РФ.

Имеются две формы досудебного обжалования:

- жалоба на вступившие в силу акты ненормативного характера и действия (бездействие) сотрудников налоговой службы. К слову, обозначенные решения вступают в силу по истечении 1 месяца после вручения лицу, в отношении которого этот документ принят (такая жалоба может быть подана в течение 1 года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав);
- апелляционная жалоба на не вступившее в силу решение о привлечении к ответственности (отказе привлечения к ней).

---

<sup>51</sup> Проблемы судебного разрешения налоговых споров. <https://pravous.ru/problemy-sudebnogo-razresheniya-nalogovyx-sporov/> (дата обращения: 07.11.2020).

<sup>52</sup> Решения Верховного Суда по налогам (Обзор за апрель 2020). [https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya\\_verhovnogo\\_suda\\_po\\_nalogam\\_obzor\\_za\\_aprel\\_2020](https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya_verhovnogo_suda_po_nalogam_obzor_za_aprel_2020) (дата обращения: 13.11.2020).

К жалобе по налоговым спорам прилагаются документы, подтверждающие доводы заявителя.

Жалобы по досудебным налоговым спорам согласно статье 139 НК РФ подаются в вышестоящую инстанцию, через орган, вынесший оспариваемое решение. Начальник отдела налоговых споров по результатам рассмотрения жалобы готовит проект ответа на неё. Жалобы на решение по проверке рассматриваются в течение месяца со дня её поступления, иные жалобы – не более 15 дней.

Преимуществом досудебного порядка урегулирования изучаемых экономических споров, заключаются в простоте и оперативности. В частности, статьей 140 НК РФ установлен срок рассмотрения жалобы и апелляционной жалобы на решение о привлечение к ответственности составляет 1 месяц со дня ее получения, а других жалоб – 15 дней<sup>53</sup>.

Ключевым преимуществом института досудебного порядка разрешения налоговых споров над судебным, является то, что данный порядок предоставляет возможность использовать альтернативные способы разрешения сложившихся конфликтов, так как взаимоотношения сторон здесь строятся на принципе сотрудничества. Кроме того, разрешение спора может быть осуществлено его сторонами, как самостоятельно, так и с привлечением независимого посредника, содействующего своевременному и конфиденциальному разрешению спора. В тоже время, достигнутое соглашение не должно противоречить закону а, следовательно, должно быть заключено с учетом императивных норм и принципов действующего права.

Таким образом, досудебное урегулирование налоговых споров – это оперативный и действенный метод разрешения конфликтов о приостановлении операций по счетам, о возложении обязанности уплатить налог, пеню, штраф, а также по иным решениям налогового органа, которые требуют быстрого реагирования налогоплательщика. Претензионный порядок обжалования не является бесполезной тратой времени и оттягиванием решения вопроса судебной защиты прав налогоплательщиков. Так как во время рассмотрения жалобы сами решения налоговых органов не вступают в силу (то есть принудительного взыскания доначисленных налогоплательщику денежных средств), а во-вторых – порядка 40 % таких дел согласно статистике удовлетворяются в пользу налогоплательщиков, что, соответственно, на такой процент снижет загруженность судебных органов.

---

<sup>53</sup> Сивашев, Д.В. Досудебный и судебный способы урегулирования налоговых споров / Д.В. Сивашев // Аллея науки. – 2018. – Т. 1. – № 6 (22). – С. 883.



## 2.2 Анализ судебного порядка разрешения налоговых споров

Как показывает практика, сторонам налоговых споров не всегда удается прийти к мирному урегулированию конфликта в досудебном порядке. Именно это является основанием для предъявления своих требований в арбитражный суд, эти требования предъявляются в виде искового заявления.

Если же истец не соблюдает претензионный или иной досудебный порядок, то, согласно положению ч. 1 ст. 148 АПК РФ соответствующий судебный орган оставит это заявление без рассмотрения<sup>54</sup>. Судебное разбирательство начинается в тот момент, когда истец не смог решить налоговый спор в претензионном порядке, предъявляет исковое заявление в арбитражный суд. На законодательном уровне порядок административного судопроизводства, в том числе налоговых споров, осуществляется согласно с нормами установленными Кодексом административного судопроизводства РФ. В рамках арбитражного процесса рассматриваются дела о привлечении к административной ответственности индивидуальных предпринимателей и физических лиц.

Налоговые споры в суде составляют большой массив дел. Динамика количества налоговых споров, рассмотренных арбитражными судами в РФ представлена на рисунке 2<sup>55</sup>.

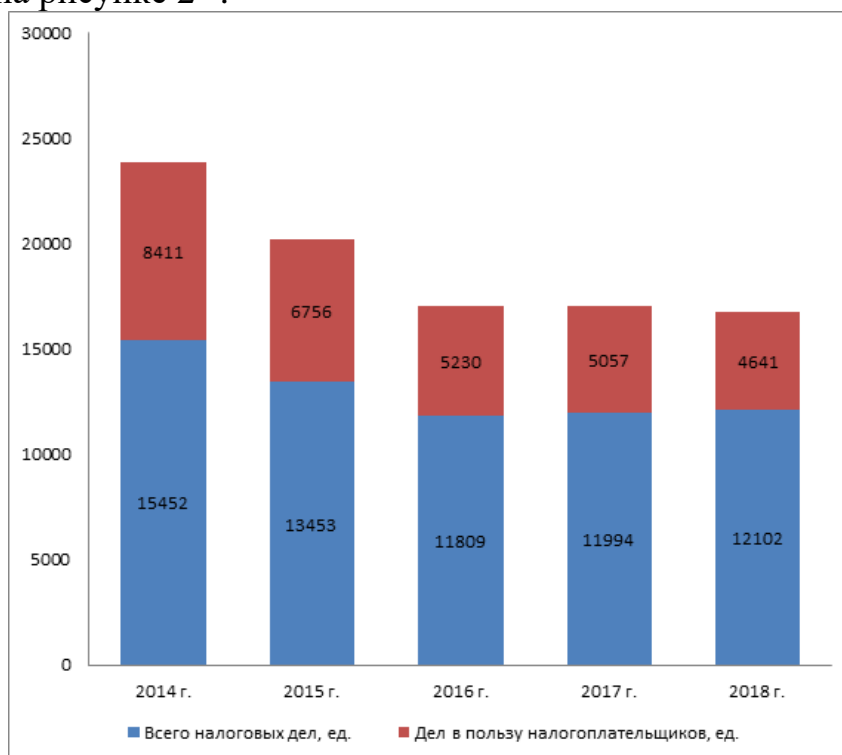


Рисунок 2 – Динамика количества налоговых споров, рассмотренных арбитражными судами в РФ

<sup>54</sup> Сивашев, Д.В. Досудебный и судебный способы урегулирования налоговых споров / Д.В. Сивашев // Аллея науки. – 2018. – Т. 1. – № 6 (22). – С. 886.

<sup>55</sup> Стадник, А.А. Рассмотрение налоговых споров в арбитражном судопроизводстве / А.А. Стадник // novaUm.Ru. – 2018. – № 16. – С. 466–468.

Одними только арбитражными судами (т. е. с участием хозяйствующих субъектов) ежегодно рассматриваются десятки тысяч дел по искам предпринимателей или юридических лиц об оспаривании действий или актов ненормативного характера налоговой службы и ее служащих.

Таким образом, как можно заметить из представленных выше данных, фокус внимания постепенно перемещается с судебной стадии разрешения налогового спора на стадию налоговой проверки и, более того, на стадию предпроверочного контроля, где принципиально важное значение имеет выстраивание правильной коммуникации.

Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 138 НК РФ).

В отношении спорных дел, вытекающих из налоговых правоотношений, могут применяться различные законы, согласно которым они и рассматриваются теми или иными судебными органами. Так, на основании правил относительно нового Кодекса административного судопроизводства (далее – КАС), закрепленных в главе 2, дела по оспариванию актов и действий налоговой службы и ее сотрудников, по общему правилу, рассматриваются судами общей юрисдикции различного уровня.

Однако если указанные споры по обжалованию действий и актов должностных лиц налоговых органов затрагивают предпринимательскую деятельность граждан (ИП) или организаций, то в силу ч. 1 ст. 197 Арбитражного процессуального кодекса (далее – АПК) их рассмотрение находится в ведении арбитражных судов. Согласно ст. 35 АПК обжалование по налоговым спорам в суд необходимо подавать по месту нахождения налогового органа, принимавшего незаконное, с точки зрения заявителя, решение или совершившего подобные действия<sup>56</sup>.

Первой инстанцией по рассматриваемым делам в сфере предпринимательской деятельности на основании ч. 1 ст. 34 АПК являются арбитражные суды того субъекта федерации, где располагается орган, чьи действия или решения обжалуются.

Формы обращения в суд по налоговым спорам.

В целом, законодатель установил четыре формы обращений в арбитражный суд:

- исковое заявление по экономическим спорам и иным вытекающим из гражданских правоотношений делам;
- заявление по административным и иным возникающим из публичных правоотношений делам, в частности о банкротстве, по делам особого и приказного производств;
- жалоба в арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций;

---

<sup>56</sup> Соловьев, А.А. О некоторых процедурах разрешения споров мирным путем / А.А. Соловьев // Вестник арбитражного суда Московской области. – 2019 – № 1. – С. 49.

– представления Генерального прокурора и его заместителей о пересмотре решений суда в порядке надзора.

Необходимо отметить, что налоговые споры, помимо арбитражных судов, могут рассматриваться судами общей юрисдикции, при этом в суды общей юрисдикции рассматривают налоговые споры на основании норм установленных Кодексом административного судопроизводства РФ.

В отличие от судов общей юрисдикции, налоговые споры, участниками которых являются юридические лица, или индивидуальные предприниматели, а также в том случае, если рассматриваемый налоговый спор возник в сфере применения законодательства о налогах и сборах в предпринимательской деятельности, такие споры рассматриваются только арбитражными судами, нарушение же хоть одного условия, будет означать то, что спор подведомствен суду общей юрисдикции.

Далее рассмотрим виды заявлений по налоговым спорам.

Исходя из норм пп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы, являясь стороной налогового спора, могут предъявить в арбитражный суд следующие виды заявлений:

- заявление о взыскании задолженности (недоимки, пени и штрафа) за предусмотренные НК РФ, налоговые правонарушения;
- заявление о возмещении ущерба, причиненного деятельностью юридических или физических лиц государству и (или) муниципальному образованию;
- заявление о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите.

Соответственно, налоговый орган, являясь участником налогового спора, может выступать в суде, как в роли истца, так и в роли ответчика.

Этапы (порядок) судебного урегулирования налоговых споров представлены на рисунке 3<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> Стадник, А.А. Рассмотрение налоговых споров в арбитражном судопроизводстве / А.А. Стадник // novaUm.Ru. – 2018. – № 16. – С. 468.

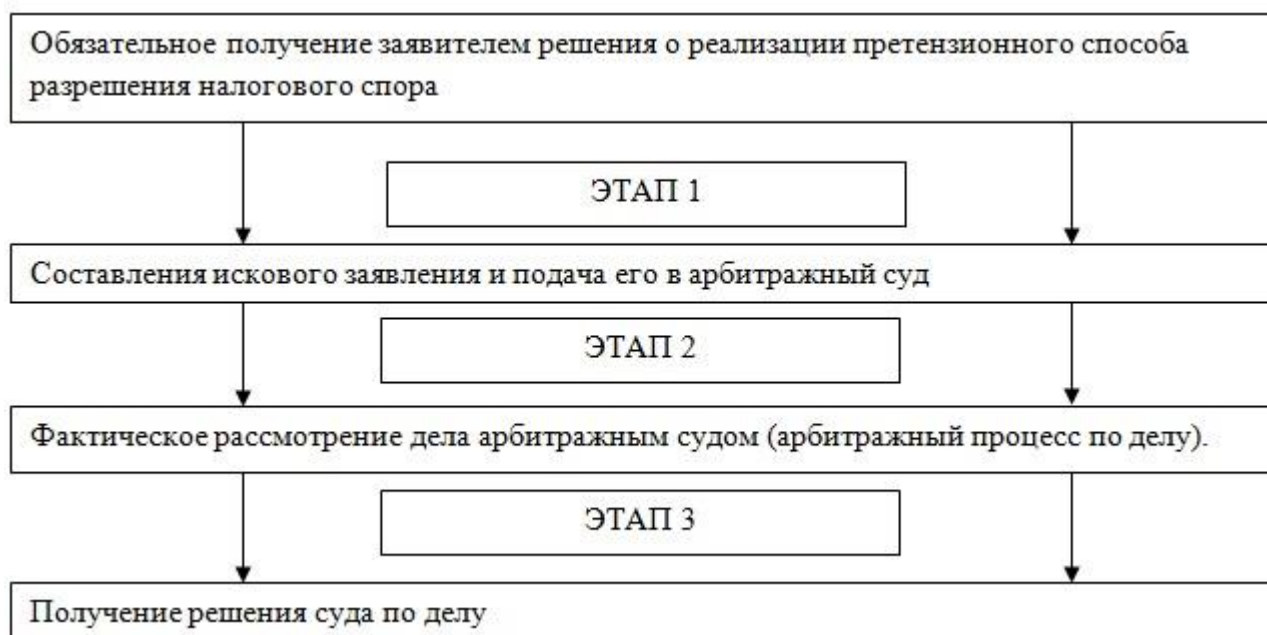


Рисунок 3 – Этапы (порядок) судебного урегулирования налоговых споров

Алгоритм судебного обжалования ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц предполагает:

- составление искового заявления;
- направление искового заявления в налоговый орган, принявший обжалуемое решение;
- уплату государственной пошлины; направление искового заявления с приложением материалов в обоснование заявленных требований в арбитражный суд;
- явку на предварительное судебное заседание;
- явку на судебное заседание для рассмотрения дела по существу;
- апелляционное обжалование решения суда;
- кассационное обжалование решения суда.

Сроки и порядок обжалования. Направление искового заявления об обжаловании ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется в срок, не превышающий 3 месяцев со дня известия налогоплательщика о нарушении его прав и законных интересов.

Если случилось так, что срок направления искового заявления был пропущен, то этот срок может быть восстановлен арбитражным судом лишь в том случае, если судом причины пропуска будут признаны уважительными. Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется судьей единолично в срок, не превышающий 3 месяцев со дня поступления искового заявления в арбитражный суд. Продления срока рассмотрения данной категории дел возможно в пределах, не превышающих 6 месяцев в связи с многочисленностью участников либо особой сложностью дела. Направление апелляционной жалобы для апелляционного обжалования не вступившего в законную силу решения суда осуществляется в срок, не превышающий 1 месяца со дня принятия решения арбитражным судом первой инстанции. Направление кассационной жалобы для

кассационного обжалования вступивших в законную силу решений и апелляционных постановлений осуществляется в срок, не превышающий 2 месяцев со дня вступления в законную силу решений и апелляционных постановлений.

Направление надзорной жалобы для надзорного обжалования в Верховный Суд РФ вступивших в законную силу судебных актов осуществляется в срок, не превышающий 2 месяцев в случае отсутствия истребования дела, и в срок, не превышающий 3 месяцев в случае истребования дела<sup>58</sup>.

Таким образом, урегулирование налоговых споров в суде предполагает порядок рассмотрения и разрешения налоговых споров в соответствии с гражданским и административным процессуальным законодательством, в том случае, если участниками спора не было достигнуто соглашения в рамках досудебного порядка разрешения налоговых споров.

Производство в арбитражном суде первой инстанции.

Дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц, рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ, с особенностями, установленными в главе 24 АПК РФ.

Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений и действий (бездействия) указанных органов и лиц (п. 2 ст. 197 АПК РФ).

Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие):

- не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;
- незаконно возлагают на них какие-либо обязанности;
- создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

---

<sup>58</sup> Решения Верховного Суда по налогам (Обзор за апрель 2020). [https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya\\_verhovnogo\\_suda\\_po\\_nalogam\\_obzor\\_za\\_aprel\\_2020](https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya_verhovnogo_suda_po_nalogam_obzor_za_aprel_2020) (дата обращения: 13.11.2020).

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (п. 4 ст. 198 АПК РФ)<sup>59</sup>.

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц рассматриваются судьей единолично в срок, не превышающий трех месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу, если иной срок не установлен федеральным законом. Указанный срок может быть продлен на основании мотивированного заявления судьи, рассматривающего дело, председателем арбитражного суда до шести месяцев в связи с особой сложностью дела, со значительным числом участников арбитражного процесса (п. 1 ст. 200 АПК РФ).

Решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов, должностных лиц принимается арбитражным судом по правилам, установленным в главе 20 АПК РФ.

Рассмотрим особенности производства по пересмотру судебных актов арбитражных судов.

Решение арбитражного суда первой инстанции, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в суд апелляционной инстанции. Апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после принятия арбитражным судом первой инстанции обжалуемого решения (ст. 259 АПК РФ).

Вступившее в законную силу решение арбитражного суда первой инстанции, если такое решение было предметом рассмотрения в арбитражном суде апелляционной инстанции или если арбитражный суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы, и постановление арбитражного суда апелляционной инстанции могут быть обжалованы в порядке кассационного производства полностью или в части при условии, что иное не предусмотрено АПК РФ, лицами, участвующими в деле, а также иными лицами в случаях, предусмотренных АПК РФ (ст. 273 АПК РФ).

Кассационная жалоба может быть подана в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления в законную силу обжалуемых судебного приказа, решения, постановления арбитражного суда, если иное не предусмотрено (ст. 276 АПК РФ).

Вступившие в законную силу судебные акты, указанные в ч. 3 ст. 308.1 АПК РФ, могут быть пересмотрены в порядке надзора Президиумом Верховного Суда Российской Федерации по надзорным жалобам лиц, участвующих в деле, и иных лиц, указанных в статье 42 АПК РФ.

Что касается непосредственно обжалования в судебном порядке актов инспекции, при составлении заявления в суд необходимо учитывать следующие особенности: смысловой основой заявления должны стать доводы, изложенные в возражениях налогоплательщика и жалобе, поданной в вышестоящий налоговый

---

<sup>59</sup> Судебный порядок разрешения налогового спора – <https://pravous.ru/nalogovye-sudebnye-sporu/> (дата обращения: 04.11.2020).

орган. В случае, если на момент обращения в суд у компании имеются дополнительные доводы и доказательства в подтверждение своей позиции, их также необходимо отразить в тексте заявления. В сущности, арбитражный суд, рассматривая поданное заявление, повторно исследует материалы проверки вкупе с доводами и доказательствами налогоплательщика. При этом выводы суда могут оказаться прямо противоположными позиции налогового органа<sup>60</sup>.

Особое внимание необходимо обратить на процедурные нарушения, допущенные в ходе проведения проверки, а также при процедуре обжалования акта и вынесения решения. Напомню, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 14 ст. 101 НК РФ). К таким существенным условиям относится, в частности, обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

При составлении заявления чрезвычайно важно подготовить все приложения, необходимость наличия которых предусмотрена действующим арбитражно-процессуальным законодательством. Помимо документов, относящихся к оспариваемому ненормативному акту налогового органа (акт, решение, возражения и жалоба налогоплательщика, требование и т. д.), а также письменных доказательств, подтверждающих доводы компании, необходимо представить процессуальные документы, отсутствие которых в соответствии со ст. 128 АПК РФ может послужить основанием для оставления заявления без движения до момента устранения допущенных недочетов. К таким документам, в частности, относятся<sup>61</sup>:

– оригинал платежного поручения на уплату госпошлины за рассмотрение заявления в суде с отметкой о списании средств с расчетного счета компании, доверенность лица, подписавшего заявление (оригинал или нотариально заверенная копия), или копии документов, подтверждающих полномочия лица, подписавшего заявление (устав, решение и приказ о назначении на должность);

---

<sup>60</sup> Топ-5 налоговых споров за первое полугодие 2020. – <https://pravo.ru/story/223893/>. (дата обращения: 13.11.2020).

<sup>61</sup> Хватова, Э.В. Актуальные проблемы налоговых споров в современной России / Э.В. Хватова // Дневник науки. – 2018. – № 12 (24). – С. 39.

- копия свидетельства о государственной регистрации заявителя, выписка из ЕГРЮЛ в отношении заявителя, полученная не ранее чем за 30 дней до даты подачи заявления или ее нотариально заверенная копия;
- выписка из ЕГРЮЛ в отношении налоговой инспекции с аналогичным сроком действия или иной документ, содержащий информацию о месте нахождения инспекции.

Иным документом в смысле п. 9 ч. 1 ст. 126 АПК РФ может являться в том числе распечатанная на бумажном носителе и заверенная подписью истца или его представителя копия страницы официального сайта регистрирующего органа, содержащей сведения о месте нахождения юридического лица и дату их обновления, либо распечатанные на бумажном носителе сведения, предоставляемые в электронном виде посредством доступа к федеральной базе данных ЕГРЮЛ, при условии, что факт получения этих сведений удостоверяется подписью лица, имеющего доступ к указанной информации в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом исполнительной власти (Постановление Пленума ВАС РФ от 17 февраля 2011 г. № 12)<sup>62</sup>:

- подтверждение направления копии заявления ответчику (входящий штамп канцелярии или почтовая квитанция);
- документы, подтверждающие соблюдение заявителем претензионного порядка и т. д.

Если эти требования не будут выполнены, суд вынесет определение об оставлении заявления без движения, которое не позднее дня, следующего за его вынесением, должно быть направлено заявителю. Подчеркну, что при определении судом продолжительности срока на оставление искового заявления без движения должно учитываться время, необходимое для устранения упомянутых обстоятельств, а также время на доставку почтовой корреспонденции (Постановление Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»)<sup>63</sup>.

Когда заявление и все необходимые приложения к нему готовы, их можно подавать в арбитражный суд. Сделать это можно как лично (через канцелярию суда), так и дистанционно (отправив заявление по почте). Кроме того, уже много лет большой популярностью пользуется сервис электронной подачи документов в арбитражный суд через сайт [my.arbitr.ru](http://my.arbitr.ru), использование которого позволяет существенно сократить время на направление в суд документов, а также на обработку полученных документов адресатом. Правда, чтобы воспользоваться этим сервисом, необходимо будет отсканировать подписанное заявление и необходимые процессуальные приложения, речь о которых шла выше. Остальные

---

<sup>62</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 17 февраля 2011 г. № 12 – СПС «Консультант Плюс». – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.12.2019).

<sup>63</sup> О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11. – СПС «Консультант Плюс». – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.12.2019).



приложения, а также оригиналы документов, направленных в электронном виде, можно будет приобщить к материалам дела уже в судебном заседании или подать через канцелярию суда, когда делу будет присвоен номер<sup>64</sup>.

После того, как заявление принято судом к рассмотрению и назначено предварительное судебное заседание, начинается непосредственно рассмотрение дела, во время которого компании предстоит в состязании с представителями налогового органа доказать суду, что представленные доводы и доказательства являются достаточным основанием для признания оспариваемого акта налогового органа несоответствующим действующему законодательству и недействительным.

Подведем основные итоги анализа судебной стадии разрешения налоговых споров, возникающей при недостижении желаемого результата со стороны налогоплательщика (пострадавшей стороны) в порядке административного рассмотрения

Ведение налогового спора в суде отличается затратами как временными, так и материальными (оплата госпошлины, судебных издержек). Между тем суд обладает большей беспристрастностью, нежели сотрудники фискального органа при рассмотрении жалобы. В основу заявления по налоговым спорам налогоплательщик закладывает доводы возражений на акт и жалобы на решение налогового органа.

Процедура разрешения конфликта для заявителя в этом случае такова:

- получить решение, вынесенное по результатам внесудебного рассмотрения жалобы/апелляционной жалобы;
- составить заявление и обратиться с ним в суд;
- подать заявление о принятии обеспечительных мер;
- принять участие в ходе рассмотрения дела;
- получить на руки судебное решение.

При разрешении судебных налоговых споров применяется законодательство: АПК РФ, КАС РФ, Налоговый кодекс РФ. Перед тем, как обратиться с заявлением, необходимо ещё определиться с подсудностью. Рассматривают такие дела как арбитражные, так и суды общей юрисдикции.

Налоговые споры с участием коммерческих организаций, субъектов экономической и предпринимательской деятельности рассматриваются в порядке Арбитражного процессуального кодекса РФ. Так оспариваются ненормативные правовые акты, действия (бездействие) и решения налоговых структур и их сотрудников. Иными словами, арбитраж разрешает налоговые споры как разновидность экономических споров. Рассматриваются такие дела в порядке гл. 24 АПК РФ.

Правовой акт ненормативного характера, а также решение и действие (бездействие) можно оспорить, если они:

---

<sup>64</sup> Судебный порядок разрешения налогового спора <https://pravous.ru/nalogovye-sudebnye-spory/> (дата обращения: 04.11.2020).

- противоречат законодательным требованиям и нарушают права заявителей в сфере экономической деятельности, предпринимательства;
- незаконно возлагают на граждан, организации и иных лиц обязанности;
- создают препятствия к осуществлению экономической деятельности, предпринимательства.

Заявление в суд подаётся в срок:

- не позднее 3-х месяцев после того, как заявитель узнал о нарушении прав и законных интересов;
- со дня истечения срока принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе), если налоговики не торопятся с её рассмотрением.

Три месяца отведено на рассмотрение дела судьей единолично, однако фактически разбирательство может затянуться до года.

В порядке КАС РФ рассматриваются налоговые споры, не относящиеся к сфере предпринимательской и экономической деятельности. Иными словами, если правоотношения затрагивают физических лиц. В рамках административного судопроизводства также оспариваются нормативные акты налоговой службы.

Административные дела разрешаются федеральными судами, а в части вынесения судебного приказа по требованиям о взыскании обязательных платежей и санкций – мировыми судьями. По сути, орган правосудия заново исследует материалы проверки в совокупности с доводами и доказательствами налогоплательщика.

Как проигравшая сторона может обжаловать решение органа правосудия:

- в апелляционном порядке;
- в кассационном порядке;
- в порядке надзора;
- по вновь открывшимся обстоятельствам;
- в рамках международной системы судов.

Когда проигравшей стороной все способы обжалования исчерпаны, пересмотреть спор с налоговым органом представляется возможным по вновь открывшимся обстоятельствам. То есть, данный этап осуществим после вынесения вердикта Президиумом суда. К вновь открывшимся обстоятельствами обращаются как плательщики налогов и сборов, так и налоговые органы. Зачастую к этому рычагу прибегают по делам о наличии (отсутствии) оснований применения налоговых льгот. К примеру, налоговики получили запрошенные в ходе проверки документы только после того, как фирма выиграла спор по необоснованной налоговой выгоде. Пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам возможен только в исключительных случаях, когда допущена судебная ошибка вследствие отсутствия сведений об обстоятельствах, имеющих существенное значение для объективного разрешения дела. Вновь открывшиеся обстоятельства служат дополнительной процессуальной гарантией для защиты общественных отношений в сфере предпринимательства<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> Цветков, И.В. О необходимости разработки методологии разрешения налоговых споров / И.В. Цветков. – СПС «Гарант» (дата обращения: 04.11.2020).

Таким образом, в отношении спорных дел, вытекающих из налоговых правоотношений, могут применяться различные законы, согласно которым они и рассматриваются теми или иными судебными органами. Так, на основании правил относительно нового Кодекса административного судопроизводства (далее – КАС), закрепленных в главе 2, дела по оспариванию актов и действий налоговой службы и ее сотрудников, по общему правилу, рассматриваются судами общей юрисдикции различного уровня.

Однако если указанные споры по обжалованию действий и актов должностных лиц налоговых органов затрагивают предпринимательскую деятельность граждан (ИП) или организаций, то в силу ч. 1 ст. 197 Арбитражного процессуального кодекса (далее – АПК) их рассмотрение находится в ведении арбитражных судов. Согласно ст. 35 АПК обжалование по налоговым спорам в суд необходимо подавать по месту нахождения налогового органа, принимавшего незаконное, с точки зрения заявителя, решение или совершившего подобные действия.

### **2.3 Правовые проблемы разрешения налоговых споров**

Одной из проблем, которую необходимо считать главной, является проблема правового положения государственных органов и должностных лиц в налоговом споре. Суть данной проблемы заключается в том, что при определении прав выше перечисленных субъектов налоговых споров, возникают вопросы их правового положения и влияния этого положения на процесс. Однако, следует иметь ввиду, что в процессе разрешения налогового спора такие лица приобретают процессуальные права, в свою очередь права, вытекающие из правового статуса государственных органов и должностных лиц не могут влиять, ни на процессуальные права, связанные с разрешением текущего налогового спора, ни на процессуальные права другой стороны спора<sup>66</sup>.

Исследования позволили определить основные актуальные проблемы судебного разрешения налоговых споров.

1. Различные подходы к применению законодательных норм при разрешении судебных споров арбитражными судами и судами общей юрисдикции.

Вступивший в сентябре 2015 г. КАС РФ, закрепил нормы, регулирующие порядок осуществления административного судопроизводства при рассмотрении и разрешении ВС РФ, судами общей юрисдикции, мировыми судьями административных дел о защите нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов граждан, прав и законных интересов организаций, а также других административных дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений и связанных с осуществлением судебного контроля за законностью и обоснованностью осуществления государственных или иных публичных полномочий. По итогам сравнения глав 26 АПК РФ и 32 КАС РФ возможно отметить, что существуют различия между данными нормативными

---

<sup>66</sup> Цветков, И.В. О необходимости разработки методологии разрешения налоговых споров / И.В. Цветков. – СПС «Гарант» (дата обращения: 04.11.2020).

правовыми актами в части рассмотрения дел о взыскании обязательных платежей и санкций (круг лиц, сроки обращения в суд с заявлением, содержание искового заявления).

Причем КАС РФ, наряду с соблюдением оперативности, что немаловажно в арбитражном процессе, также предусматривает меры предварительной защиты по административному исковому заявлению о взыскании обязательных платежей и санкций – право суда наложить арест на имущество административного ответчика в размере, не превышающем объема заявленных требований. Вместе с тем различные подходы (арбитражные суды рассматривают налоговые споры по АПК РФ, а суды общей юрисдикции – по нормам КАС РФ) в процессуальном законодательстве уже сейчас вызывают не только затруднения при разрешении налоговых споров, но и различные позиции судов в схожих ситуациях.

## 2. Ограничение сроков подачи заявления в арбитражный суд.

В настоящее время у налогоплательщиков ограничены сроки подачи заявления в арбитражный суд. Часть 4 статьи 198 АПК РФ предусматривает указанное ограничение сроков, равное трём месяцам. При уважительной причине, в соответствии с упомянутой статьёй, этот срок может быть восстановлен. В практике, однако, очень часто арбитражный суд может восстановить его в том случае, когда данный срок был несущественно пропущен. Как заявитель вместе с тем выступает налогоплательщик – ИП. Предприятию, являющемуся налогоплательщиком, очень сложно восстановить пропущенный срок. Подобное регулирование имеет свои недостатки. Аналогичная норма содержится в п. 1. ст. 19 КАС.

## 3. Недостаточный уровень исследования доказательной базы, при подаче исковых требований в суд.

На наш взгляд, при организации судебного разрешения налоговых споров, можно выделить такую проблему, как недостаточный уровень исследования доказательной базы, при подаче исковых требований в суд. Рассмотрим пример одного из налоговых споров, в котором налоговые органы недостаточно провели исследования доказательств и неверно сделали вывод, посчитав, что налогоплательщик, применяя УСН «доходы – расходы» занизил налогооблагаемую базу на величину расходов на оплату услуг третьих лиц, поскольку они являлись его работниками. В итоге, после выездной налоговой проверки, налоговый орган вынес решение о необоснованном завышении обществом с ограниченной ответственностью «Транслес», применяющим упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величины расходов». Далее, ООО «Транслес» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании частично недействительным решения МИФНС России № 5 по Брянской области от 10.11.17 г. № 48. Решением Арбитражного суда Брянской области от 28.05.18 г. заявление удовлетворено.

Помимо того, Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.08.18 г. решение суда оставлено без изменения<sup>67</sup>.

Однако, МИФНС России № 5 по Брянской области в кассационной жалобе просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на нарушение судами норм материального права, несоответствие выводов судов обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Прежде всего, организуя налоговую проверку, а тем более подавая кассационную жалобу, МИФНС России № 5 по Брянской области должен был провести доскональное исследование материалов проверки и изучить дополнительные данные. В частности, только в ходе разбирательств, при содействии Арбитражного суда Брянской области было определено, что индивидуальные предпринимателями, являющиеся в том числе, работниками предприятия, в налоговые органы представляли декларации с указанными доходами от деятельности с последним и уплачены соответствующие суммы налогов в бюджет. Фактически получается, что у данных лиц не было прямого умысла сокрыть свои доходы и все операции, которые можно было проверить встречной проверкой, являлись целесообразными и имели реальные хозяйственные цели.

#### 4. Проблемы доказывания при применении судами ст. 54.1 НК РФ.

К сожалению, в настоящее время наблюдается недостаточный уровень судебной практики по статье 54.1 НК РФ. С августа 2017 года начала действовать ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». В целом, «новая» статья продублировала уже сложившуюся практику: должна быть экономическая цель операций, операции должны быть реальными, доказывать нарушения должна ФНС. Сразу появляются вопросы, касающиеся такого понятия как «искажение сведений о фактах и объектах», ведь данное понятие является размытым и может трактоваться по-разному. Статья 81 НК РФ допускает, что налогоплательщик может совершить неумышленную ошибку при подаче декларации. Но если трактовать п. 1 ст. 54.1 НК РФ буквально, то ФНС сможет отказать в уменьшении налога из-за любой ошибки.

Появилась первая судебная практика по применению ст. 54.1 НК РФ в первой половине 2019 года. В этой категории дел можно выделить дело Медиакита. В рамках данного дела было установлено, что сделка не была исполнена контрагентом первого звена, в связи с чем налогоплательщику было отказано в признании расходов и вычете НДС.

В целом это дело касалось реальности оказания услуг в ее классическом понимании. Несмотря на вынесенные по нему решения, пока остается открытым вопрос о том, какими будут налоговые последствия в случае, если сам по себе факт исполнения сделки подтвержден, но не подтверждено исполнение сделки

---

<sup>67</sup> Проблемы судебного разрешения налоговых споров. – <https://pravous.ru/problemy-sudebnogo-razresheniya-nalogovyx-sporov/> (дата обращения: 07.11.2020).

именно контрагентом налогоплательщика (так называемая реальность контрагента сделки, введенная п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Тем не менее, данное дело наглядно демонстрирует, что ориентир на более глубокое исследование обстоятельств совершения сделки, заложенный ФНС России в 2018 году, в полной мере применяется налоговыми органами на практике.

Специфика доказывания нарушений налогового законодательства состоит в том, что обстоятельства правонарушения оцениваются в совокупности и взаимосвязи со всеми обстоятельствами, выявленными в ходе налоговой проверки. При этом, несмотря на жесткие требования к контрагентам – к их деловой репутации, платежеспособности, наличию необходимых ресурсов и др. – в некоторых судебных спорах складывалась парадоксальная ситуация. Несмотря на то, что все признаки «подозрительности» контрагента были налицо, налогоплательщику удавалось обосновать реальность хозяйственных операций и выиграть судебный спор. В частности, согласно Постановлениям АС Уральского округа № Ф09-8180/17 от 15.01.2018 по делу № А50-10371/2017, к многочисленным признакам «серых схем» и отсутствию нужной осмотрительности, налоговые органы относили<sup>68</sup>:

- отсутствие у контрагента необходимых ресурсов для осуществления предпринимательской деятельности по заключенным договорам (транспортных средств, машин, оборудования, персонала и т. д.);
- отсутствие предприятия по адресу государственной регистрации;
- наличие номинального руководителя, назначенного за вознаграждение;
- перечисление денежных средств на счет «компаний – однодневок» с последующим их обналичиваем;
- наличие контрагентов, имеющих признаки «компаний – однодневок»;
- исполнение не подтвержденных заказчиком работ контрагентами;
- предоставление нулевой или почти нулевой отчетности за налоговый период.

В тоже время, налогоплательщики обосновывали реальность сделок следующими доказательствами:

- предоставляли первичные учетные и иные подтверждающие документы в которых была отражена информация о фактической поставке товаров, работ, услуг и/или реализованных их заказчику, именно это обстоятельство и доказательства стали решающими для вынесения судебного решения;
- проводили проверку контрагента до заключения с ним сделки, изучали документальные полномочия руководителя;
- ссылались на отсутствие доказательства в взаимосвязи и согласованности действия контрагента и налогоплательщика, а также факта возврата денежных средств, перечисленных в оплату сделки.

---

<sup>68</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа №Ф09-8180/17 от 15.01.2018 по делу №А50-10371/ 2017. Документ опубликован не был: – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.01.2020).

Возникают такие ситуации, когда суды отказывают заявителю в рассмотрении дела с учетом применения 54.1 НК РФ. Так, например, представитель Межрайонной ИФНС России № 15 по Иркутской области Пендикова в судебном заседании требования заявителя не признала, по основаниям, изложенным в отзыве на заявление, указав, что основанием для доначисления Обществу НДС, налога на прибыль организаций, а также соответствующих пеней и штрафов послужили обстоятельства, свидетельствующие о неправомерном применении вычетов по НДС по счетам-фактурам выставленным ООО «ВЭЙ-ГРУПП.РФ», ООО «МАК», ООО «Росресурс», ООО «ВинТерра», ООО «СЕЛЕБРИТИ», ООО «Асгард», ООО «ТДЖ», ООО «Тандем Ка», ООО «Виктория», неправомерном включении в расходы затрат по услугам выполненным ООО «ВЭЙ-ГРУПП.РФ», а также занижении доходов в виде стоимости излишков товаров. По мнению налогового органа, Общество неправомерно включило в налоговые вычеты по НДС, в расходы по налогу на прибыль затраты по счетам-фактурам выставленным ООО «ВЭЙ-ГРУПП.РФ» на приобретение услуг по транспортно-экспедиционному обслуживанию грузовых перевозок товарно-материальных ценностей, которые не оприходованы в бухгалтерском учете и на которые отсутствуют первичные документы, подтверждающие их приобретение. Заявитель просит рассмотреть дело с учетом применения ст. 54.1 НК РФ. Однако, суд, изучив материалы дела, приходит к выводу, что ссылка заявителя на применение налоговым органом статьи 54.1 НК РФ является несостоятельной, поскольку опровергается установленными по делу обстоятельствами<sup>69</sup>.

Другим примером, по которому суд вынес положительное решение в пользу налоговых органов, с учетом применения ими ст. 54.1 НК РФ, является Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 1 августа 2019 г. по делу № А27-6244/2019. Так, по результатам проведенной камеральной налоговой проверки, установлено несоблюдение налогоплательщиком условий подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ с целью получения налоговой экономии, выразившейся в необоснованно заявленных вычетах по НДС в общей сумме 1 292 858 руб. по не имевшим места фактам хозяйственной жизни со спорными контрагентами (ООО «Транзитсервис», ООО «СибСтандарт», ООО «ТранСибТехноТомск», ООО «Сибирь», ООО «СК Масдар») и отсутствия реальных операций по осуществлению грузоперевозок. Установлено, что должностным лицом ООО «ТрансКо» правонарушение совершено умышленно (поскольку налогоплательщик осознанно использовал формальный документооборот оформленный со спорными контрагентами по спорным операциям и привлекал взаимозависимое лицо – ИП Филиппову И.Г.), в связи с чем общество правомерно привлечено к ответственности по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса РФ.

---

<sup>69</sup> Решение Арбитражного суда Иркутской области от 6 августа 2019 г. по делу № А19-11392/2019 // Интернет-ресурс Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). Офиц. сайт. – <https://sudact.ru/> (дата обращения: 08.01.2020).

Установленные судом обстоятельства, в том числе с ссылкой на ст. 54.1 НК РФ, позволили принять решение в пользу ИФНС по г. Кемерово<sup>70</sup>.

Таким образом, применение ст. 54.1 в настоящее время очень затруднено, что связано с отсутствием выработанной единой методики, способной определить признаки искажения сведений о фактах хозяйственной жизни.

5. Проблемы судопроизводства по вопросам возмещения переплаты по налогу на имущество физических лиц.

На протяжении последних пяти лет, государство провело существенную работу в области реформирования системы оценки стоимости объектов недвижимости, являющимися объектами налогообложения по налогу на имущество физических лиц. Как известно, на сегодняшний день, собственник объектов недвижимости, должен уплачивать налог исходя ее кадастровой стоимости. К таким объектам недвижимости относятся:

- дом, квартира, комната;
- гараж и машино-место;
- объекты незавершенного строительства;
- единый недвижимый комплекс;
- иные здания, строения и сооружения.

Проблема возникла в тот момент, когда кадастровая стоимость, исчисленная соответствующими органами власти, стала превышать рыночную стоимость объекта налогообложения. Налогоплательщики, имеющие завышенную кадастровую стоимость, стали обжаловать ее для того, чтобы не переплачивать налог. Однако, в процессе обжалования, а вернее основанием для обжалования, являются документы, доказывающие факт неверного определения кадастровой стоимости. Процессуальная проблема заключается в том, что если даже налогоплательщик сможет доказать, что кадастровая стоимость объекта недвижимости завышена, то вернуть ранее уплаченный налог не удастся, так как установленная судом кадастровая стоимость используется для исчисления налоговой базы за налоговый период, в котором подано заявление о пересмотре кадастровой стоимости. В данном случае получается парадоксальная ситуация, с одной стороны, положительное судебное решение о снижении кадастровой стоимости, является нормативно – правовым актом, на основании которого суд признает, что стоимость была завышена, а как следствие, величина налога на имущество была переплачена. С другой же стороны Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 ограничивает право налогоплательщика на возврат сумм излишне уплаченного налога, представленное ему ст. 78 НК РФ<sup>71</sup>. Кроме того, в сложившейся ситуации, налогоплательщик,

---

<sup>70</sup> Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 1 августа 2019 г. по делу № А27-6244/2019 // Интернет-ресурс Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). Офиц. сайт. – <https://sudact.ru/> (дата обращения: 13.01.2020).

<sup>71</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).



должен за свой счет проводить независимую оценку специалистами кадастровой стоимости своего имущества, расходы на эту оценку, естественно, возмещены ему не будут, даже в том случае, если кадастровая стоимость была завышена по вине учреждений ее проводивших от имени органов государственной власти. Следующая проблема это проблема периода проведения переоценки кадастровой стоимости недвижимости, который производится не чаще чем один раз в течение трех лет, а в городах федерального значения не чаще чем один раз в течении двух лет.

Таким образом, в настоящем параграфе были выделены следующие проблемы судебного порядка разрешения налоговых споров, в сгруппированном виде представленные на рисунке 4<sup>72</sup>.

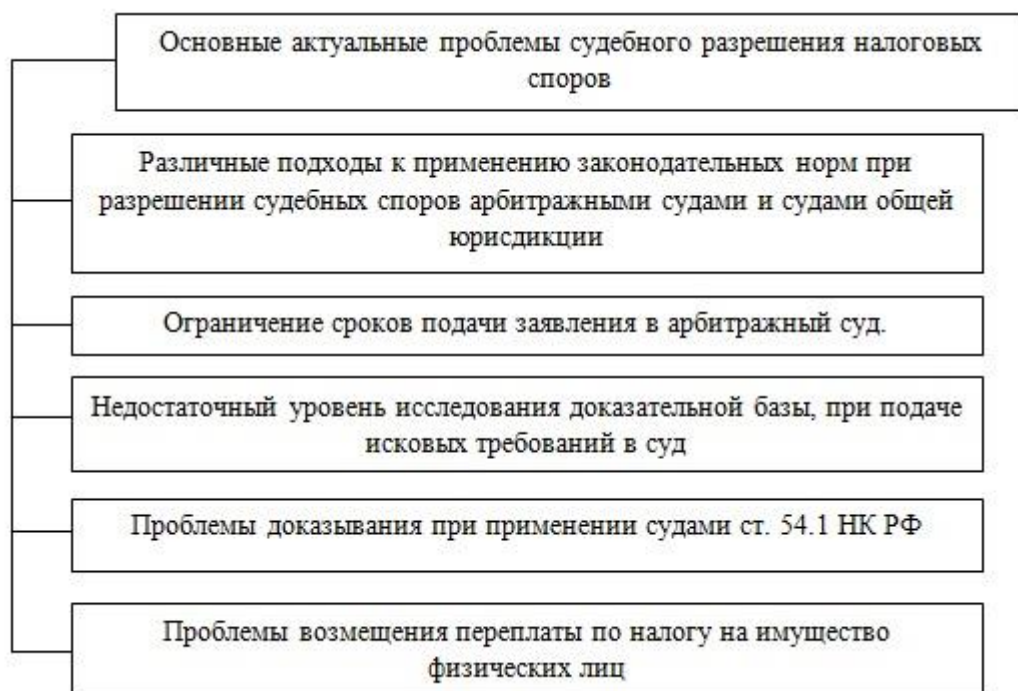


Рисунок 4 – Актуальные проблемы судебного разрешения налоговых споров

Проведенный в данном параграфе анализ основных актуальных проблем судебного разрешения налоговых споров позволяет сделать вывод, что данные проблемы оказывают существенное влияние на процедуры судебных разбирательств по вопросам в области налогообложения, а также на результаты разрешения судебных споров, что говорит о необходимости формирования направлений по решению выявленных проблемы судебного разрешения налоговых споров, которые будут рассмотрены в следующей главе.

## Выводы по разделу 2

Проведенный во второй главе анализ современного состояния механизма разрешения налоговых споров позволил выделить два этапа – досудебный и судебный этапы разрешения налоговых споров.

<sup>72</sup> Хватова, Э.В. Актуальные проблемы налоговых споров в современной России / Э.В. Хватова // Дневник науки. – 2018. – № 12 (24). – С. 39.

Досудебная процедура рассмотрения большей части налоговых споров (всех без исключения ненормативных актов региональных налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц), ставшая обязательной с 2014-го, имеет две формы обжалования: жалоба и апелляционная жалоба.

Несмотря на решение своей главной задачи – разгрузки судебных органов – а также дополнительных преимущества для самих сторон конфликта, заключающихся в оперативности, прозрачности, меньшей затратности (отсутствуют затраты на судебные расходы, принудительно не взыскиваются доначисленные налогоплательщику штрафы, пени, так как сами решения об их начислении до окончания рассмотрения жалобы не вступают в законную силу), остаются и некоторые проблемы. Недостаточная эффективность досудебного механизма разрешения налоговых споров (около 40 % примирений споров на досудебной стадии) обусловлена:

– отсутствием в налоговых ведомствах России независимых, специальных подразделений для рассмотрения жалоб (как в ряде стран Европы). Так, фактически, налоговым службам, осуществляющим проверку по жалобам, нет никакого резона в защите нарушенных нижестоящим налоговым органом прав налогоплательщика;

– выявленные вышестоящим налоговым органом нарушения не приводят к обязательному их устранению (например, признания изданного акта противоречащим закону и изданием нового) и ответственность за такие действия/бездействия налоговых органов в целом как структуре и издавшим акт конкретным работников налоговых органов не предусмотрена по НК РФ (за исключением прямых претензий отдельных налогоплательщиков и решения их частных вопросов, нарушенных данными действиями (актами)).

Таким образом, для решения выше сформулированных проблем предлагается.

1. Внести в НК РФ статью об ответственности за издание противоречащим закону акта и необходимости в определенный срок издания нового.

2. Внести в НК РФ положение о создании независимых, специальных подразделений для рассмотрения жалоб налогоплательщиков с ответственностью за неправомерное неудовлетворение законных жалоб.

3. Дополнить ст. 138 НК РФ детальной регламентацией порядка обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц.

Проведенный анализ основных актуальных проблем судебного разрешения налоговых споров позволил выделить следующие проблемы.

1. Различные подходы к применению законодательных норм при разрешении судебных споров арбитражными судами и судами общей юрисдикции

2. Ограничение сроков подачи заявления в арбитражный суд.

3. Недостаточный уровень исследования доказательной базы, при подаче исковых требований в суд.

4. Проблемы доказывания при применении судами ст. 54.1 НК РФ.

5. Проблемы судопроизводства по вопросам возмещения переплаты по налогу на имущество физических лиц.

Направлению решения вышеназванных проблем регулирования налоговых споров на досудебной и судебной стадиях рассмотрения посвящена следующая глава.

### **3 ПРОБЛЕМЫ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ**

#### **3.1 Анализ судебной практики по налоговым спорам**

Анализ проблем, связанных с разрешением налоговых споров, эффективен в рамках исследования судебной практики с учетом стремительно меняющегося налогового законодательства России.

Так, ежегодно вносятся десятки изменений в налоговое законодательство РФ. К примеру, за 2019 год их было свыше 30, включая такие ощутимые, как повышение НДС до 20 % и ввод особого налогового режима для самозанятых граждан, что создает дополнительные проблемы в разрешении налоговых споров<sup>73</sup>. Даже при отсутствии со стороны налогоплательщика «злого умысла» избежать налоговых выплат и вполне честного ведения бизнеса, у налоговых служб могут быть свои, также вполне обоснованные претензии. Что обуславливает возникновение налоговых споров вследствие расхождения в финансовых данных и их трактовке у налогоплательщика и фискального органа.

Согласно данным Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС РФ) по одной лишь Московской области ежегодно рассматривается более 1,6 тыс. жалоб (в том числе более 500 – от физических лиц, в судебном порядке разрешаемых судами общей юрисдикции), из них порядка 60–70 % приходится доводить до суда<sup>74</sup>. То есть 2/3 всех налоговых споров, разрешаемых в судебном порядке, приходится на арбитражные суды.

На основании п. 3 ст. 3 НК РФ (принцип экономической обоснованности налогов) при разрешении споров, связанных с взиманием НДС, необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), то есть косвенным налогом, перелагаемым на потребителей. Таким образом, по общему правилу, НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателя. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателем встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Из этого вытекает, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателю НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателем в ее составе, что, по существу, означало бы взимание налога без переложения на потребителя за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

---

<sup>73</sup> Голованов, Г.Р. Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров / Г.Р. Голованов. – <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2544> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>74</sup> Федеральная налоговая служба. Офиц. сайт. – <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 23.11.2020).

Актуально в этом отношении Постановление АС ВСО от 15.07.2020 по делу № А69-2218/2018 ИП Кара-Монгуш С.Б.<sup>75</sup>.

Право налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки в здании налогового органа не отменяет обязанность инспекции обеспечить заблаговременное вручение копий документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Данная обязанность непосредственно связана с реальным обеспечением возможности налогоплательщика представить возражения и объяснения по выявленным нарушениям.

Оставшиеся доказательства, отвечающие принципам относимости и допустимости, собранные в ходе мероприятий налогового контроля и фактически врученные налогоплательщику, не являются достаточными для выводов об отсутствии хозяйственных операций между учреждением и спорными контрагентами, согласованном характере действий учреждения с данными лицами, не связанных с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Суд указал, что в значительной мере позиция налогового органа основана на анализе показателей налоговой отчетности различных организаций, а не на рассмотрении вопроса о реальности конкретных хозяйственных операций.

Одной из важных проблем судебной практики по налоговым спорам можно считать проблему взаимосвязи налогового и гражданского права. Как отмечает М.В. Карасева, на практике такая взаимосвязь проявляется посредством состыковки этих правовых феноменов, что позволяет рассматривать в системе элементов такой взаимосвязи юридическую квалификацию сделок в целях налогообложения и комплексное правовое регулирование, имеющее место в НК РФ. Особый интерес в этом сегменте вызывают проблемы состыковки налогового законодательства с институтом возмещения вреда (ст. 1064 ГК РФ). У такой взаимосвязи есть и обратная сторона. В ряде случаев налоговое законодательство ограничивает свободу гражданского договора, а правовые позиции КС РФ, рассмотревшего дело по факту такого ограничения, весьма актуальны для регулирующего налоговые отношения законодателя, поскольку служат правотворческими критериями (Постановление КС РФ от 23.12.2009 № 20-П<sup>76</sup>).

Помимо отмеченного, анализ влияния налогового права на гражданское позволяет в некоторых случаях делать выводы о существовании правоприменительных парадигм. Так, в судебной практике есть дела о возмещении расходов – суммы земельного налога, который истец уплатил, при этом земельный участок не использовал в течение определенного времени из-за действий ответчика. Суд отказал истцу в возмещении ущерба, обосновав решение тем, что расходы истца по уплате земельного налога не подлежат возмещению,

---

<sup>75</sup> Постановление АС ВСО от 15.07.2020 по делу № А69-2218/2018 ИП Кара-Монгуш С.Б. // Информационно-справочная система «АЮДАРИНФО». – [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/7/doc\\_id/71176/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/7/doc_id/71176/) (дата обращения: 2011.2020).

<sup>76</sup> Постановление КС РФ от 23.12.2009 № 20-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

так как были понесены независимо от действий ответчика, то есть независимо от того, совершал или не совершал бы тот какие-то действия в отношении спорного участка (Постановление 15-го ААС от 08.05.2015 по делу № А32-34004/2014)<sup>77</sup>. Для разрешения этого дела суд применил гражданско-правовую доктрину *condition sine qua non* – признание необходимого условия, при отсутствии которого результат не наступил бы. Доктрина была применена в том смысле, что если бы такой вред все равно, независимо от действий ответчика, наступил, то поведение ответчика не могло бы рассматриваться как причинение вреда.

В данном контексте можно говорить о неоправданности доктрины *condition sine qua non* в гражданско-правовой ситуации, отягощенной публично-правовым элементом, в данном случае налоговым правоотношением. Истец требовал от ответчика возмещения вреда в гражданско-правовом порядке. Однако так называемый вред тут является не гражданско-правовым вредом, а расходами истца в связи с исполнением конституционно-правовой обязанности по уплате налога (ст. 57 Конституции РФ). В такого рода делах обоснование решения суда должно опираться не на доктрину *condition sine que non*, а на законодательство о налогах и сборах. В частности, на ст. 388 и 389 НК РФ, из которых следует, что земельный участок представляет собой объект налогообложения независимо от того, используется он или нет. В подобных делах нет как таковой проблемы возмещения вреда, поскольку от действий ответчика ничего не зависит. И при разрешении споров, связанных с возмещением «неоправданных» расходов, осложненных налогово-правовой ситуацией, надо исходить из приоритета законодательства о налогах и сборах над гражданско-правовой теорией. В этом и заключается правоприменительная парадигма.

Отсутствие общепризнанной концепции имущественных правоотношений не позволило КС РФ, принявшему в целом верное постановление (Постановление КС РФ от 24.03.2017 № 9-П)<sup>78</sup>, обосновать различие между неосновательным обогащением налогоплательщика и недоимкой, что ставит под вопрос возможность совершенствования налогового законодательства в этом направлении. Более глубокое изучение судьями КС РФ достижений теории налогового права, на наш взгляд, позволило бы избежать фактически поставленного знака равенства между недоимкой и ущербом от налогового преступления (Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П)<sup>79</sup>, который противоречит не только концепции имущественных налоговых правоотношений, но и цивилистической доктрине. В этом случае, как отмечает М.В. Сенцова, «Суду не пришлось бы в «ручном режиме» корректировать последствия своей правовой позиции, уточняя в каждом конкретном случае, можно ли считать недоимку ущербом от преступления» (Постановление КС РФ от 02.07.2020 № 32-

<sup>77</sup> Постановление 15-го ААС от 08.05.2015 по делу № А32-34004/2014 – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

<sup>78</sup> Постановление КС РФ от 24.03.2017 № 9-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

<sup>79</sup> Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

П)<sup>80</sup>.

Налоговое законодательство явно отстает от потребностей в регулировании складывающихся правоотношений. И с этой точки зрения одна из главных проблем – отсутствие нормативно установленных ориентиров баланса частных и публичных интересов. Так, законодатель упорно отказывается от закрепления термина «налоговое обязательство» и обязательственного конструирования налоговых правоотношений. Между тем это помогло бы достичь определенности в вопросах как пределов воздействия государства на имущество налогоплательщика, так и критериев добросовестного поведения налогоплательщика. На этом фоне можно наблюдать, как отдельные элементы налогового обязательства фрагментарно и бессистемно включаются в НК РФ: запрет на злоупотребление правом со стороны налогоплательщика – в ст. 54.1, запрет на изменение государством условий отдельных налоговых обязательств в течение определенного срока – в ст. 5 и др.

Весьма дискуссионными остаются и вопросы о пределах использования частноправовых механизмов в налоговых правоотношениях, а также попытки распространить действие гражданско-правовых механизмов на межотраслевой уровень. В НК РФ ответственность налогоплательщика не синхронизирована с ответственностью налогового органа. Для практики важно достичь взаимности прав и обязанностей налогоплательщика и налогового органа, что не всегда реализовано, в частности, в сфере налогового процесса.

Три года назад была попытка кодифицировать российскую судебную практику применения антиуклонительных правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Но принятая законодателем ст. 54.1 НК РФ вызывает много нареканий, концептуально объяснимых однонаправленностью ее норм. Само название статьи – «Пределы осуществления прав налогоплательщиками» – исключает из оценки добросовестность (злоупотребление) налоговых органов. Этот подход противоречит обязательственной природе имущественного налогового правоотношения, предполагающей двунаправленную оценку действий обеих сторон. Надо отдать должное судам, которые пытаются оценивать действия налоговых инспекций с позиций добросовестности. Например, Арбитражный суд г. Москвы расценил как злоупотребление налогового органа истребование у налогоплательщика 2,5 млн листов документов без явного намерения изучать их (Решение АС г. Москвы от 30.12.2019 по делу № А40-225122/19)<sup>81</sup>.

В сфере собственно юридической ответственности налоговых органов – если не брать во внимание юридическую ответственность их должностных лиц – есть серьезные правовые пробелы. Пункт 1 ст. 35 и п. 1 ст. 103 НК РФ

---

<sup>80</sup> Постановление КС РФ от 02.07.2020 № 32-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

<sup>81</sup> Решение АС г. Москвы от 30.12.2019 по делу № А40-225122/19. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

предусматривают гражданско-правовую ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщикам неправомерными действиями как самих налоговых органов, так и их работников (должностных лиц).

Применение этих норм, как отмечает С.Г. Пепеляев, всегда вызывало серьезные проблемы в делах о взыскании налогоплательщиками расходов на подготовку досудебных письменных возражений и досудебное представительство как убытков. Недавно ВС РФ заметил, что для возмещения такого вреда имеет значение не факт отмены решения налогового органа, а факт невыполнения налоговым органом публичных обязанностей, игнорирование им норм НК РФ или возражений налогоплательщика на акт налоговой проверки и «тому подобные грубые нарушения, с безусловностью повлиявшие на результаты налоговой проверки» (Определение СКЭС ВС РФ от 20.07.2020 по делу № А12-39006/2018 АО «ФНПЦ «Титан-Баррикады»»). Но такая весьма расплывчатая судебная позиция вряд ли способствует определенности правоприменения<sup>82</sup>.

Представляется перспективным также исследование развития механизма процессуальной ответственности налоговых органов в виде отмены их решений, принятых с нарушениями установленной процедуры, включая несоблюдение организационных сроков. Обилие в НК РФ разных сроков, не подкрепленных последствиями их нарушения, дестабилизирует налоговое правоприменение.

Не менее актуальна проблема границ дискреции и усмотрения законодателя в налогово-правовом регулировании. Ее решение позволит четко разграничить компетенцию органов законодательной, исполнительной и судебной власти в регулировании налоговых отношений при необходимости кодифицировать наиболее важные судебные правовые позиции, а также поможет упорядочить работу по внесению изменений в налоговое законодательство.

Эта проблема так или иначе связана с понятиями налогового суверенитета государства и налоговой юрисдикции. Традиционный взгляд на эти термины не позволяет решить многие проблемы, особенно в связи с развитием электронной коммерции и цифровой экономики. Устоявшиеся дефиниции не дают ответа на вопросы о том, какое государство может взимать налоги с тех или иных трансакций, к какой налоговой юрисдикции отнести многочисленные сделки в Интернете и др.

С учетом современных реалий остается важным подход к решению вопросов нейтральности взимания НДС в рамках конкурсного производства. Сформулированная КС РФ позиция в Постановлении КС РФ от 05.03.2019 № 14-П. должна получить законодательное развитие. В Госдуму внесен законопроект о полном исключении из объектов обложения НДС не только реализации конкурсной массы, но и текущей реализации товаров в период конкурсного производства (Законопроект № 987383–7 «О внесении изменения в статью 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в целях уточнения операций, не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость при осуществлении хозяйственной деятельности должниками,

---

<sup>82</sup> Пепеляев, С.Г. Сбалансированное бремя / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2020. – № 8. – С. 4–5.



признанными несостоятельными (банкротами)»<sup>83</sup>. Но такой подход, с одной стороны, будет дестимулировать затягивание конкурсного производства, а с другой – заставит отойти от принципа нейтральности НДС.

Особую окраску нейтральность приобретает в свете реализации принципа территориальности НДС. В последние годы КС РФ рассматривает дела о налогообложении операций, связанных с оказанием услуг в исключительной экономической зоне РФ (Одно из таких дел рассмотрено в 2019 г.: Определение КС РФ от 26.03.2019 № 812-О. Ранее КС РФ обращался к этому вопросу в Определении от 29.09.2016 № 2024-О). Но споры продолжают возникать. Видимо, пора законодательно унифицировать правовое регулирование реализации не только товаров, но и услуг, оказываемых в ИЭЗ.

К росту числа споров, выигранных налоговыми органами, помимо прочего, привело внедрение систем АИС «На-лог 3» и АСК НДС 2, которые ужесточили налоговый контроль над бизнесом и стали основанием для массовых выездных проверок. АИС «Налог 3» – попытка переложить на искусственный интеллект рутинные функции, исполнявшиеся ранее сотрудниками ведомства. К сожалению, нередко данные не сохранялись, отчеты не регистрировались и не принимались системой. А держать ответ за эти технические сбои в некоторых случаях приходится налогоплательщикам. С помощью системы АСК НДС 2 данные, представленные в отчетности компании, автоматически сопоставляются с данными его поставщиков и покупателей. Программа сигнализирует о малейших неточностях и запрашивает у налогоплательщика пояснения. А при тщательной проверке ФНС нередко все же находят мелкие недочеты, которые налоговые агенты преподносят как основание для налогового разбирательства вплоть до судебного.

Из Определения от 9 июля 2020 № 310-ЭС20-7541 (с. Завьялова Т.В., ИП Королева Алина Сергеевна) следует, что факт подачи уточненных налоговых деклараций после принятия инспекцией решения по результатам налоговой проверки и оспаривания его в суде сам по себе не свидетельствует о незаконности решения налогового органа, не отменяет и не изменяет его результатов, а может являться основанием для самостоятельной налоговой проверки<sup>84</sup>.

За последние полгода суды сформировали целый ряд новых правовых позиций в налоговых спорах, особенно это актуально по делам о дроблении бизнеса. Рассмотрим несколько примеров судебной практики.

В Решении Решение АС Удмуртской республики от 23.08.2019 г. по делу А71-2363/2019 видно, что при установлении фактической взаимосвязи суд принимает точку зрения не в пользу налогоплательщиков<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> Законопроект № 987383–7 «О внесении изменения в статью 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

<sup>84</sup> Определение Вс РФ от 9 июля 2020 № 310-ЭС20-7541. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

<sup>85</sup> Решение АС Удмуртской республики от 23.08.2019 г. по делу А71-2363/2019. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).

ООО «СОЛ» применяет УСН, ПАО ВТБ хочет купить у него помещение, но выручка от реализации превысит лимиты по упрощенке, а специальный режим хочется сохранить. Тогда ООО «СОЛ» продает часть помещения ООО «Рекламные конструкции», которое тоже применяет УСН. Перед продажей происходит оценка помещения, в соответствии с которой его стоимость – 26 млн. р. Но через 4 месяца банк ВТБ покупает это же помещение в неизменном виде за 70 млн. р. Оставшиеся 64 млн. р. перечисляются ВТБ на счета ООО «СОЛ».

Очевидно, налогоплательщик подозревал, что такая схема может вызвать вопросы у налоговиков и помимо независимой оценки стоимости помещения попытался придать признаки самостоятельности покупателю ООО «Рекламные конструкции». Для этого организация заключила договоры на оказание услуг с невзаимозависимыми контрагентами, но видимо позднее, решили, что это лишнее и единственной сделкой организации оказалась покупка помещения за 26 млн. р. на заемные средства от формально невзаимозависимого лица.

Полученные от продажи помещения деньги требовались не организациям-продавцам, а учредителю ООО «СОЛ». Он не стал выплачивать себе их как дивиденды, выдавать займы или брать подотчет, для подстраховки их решили пропустить через цепочку невзаимозависимых организаций, но в конечном итоге они были выданы учредителю ООО «СОЛ» в качестве займа от ООО «РИА ИММОинвест», которая к этому времени уже успела выдать ему займы на 494 млн. руб. (удивительно, но банк эти займы не блокировал).

Суд в своем решении большое место посветил именно оценки фактической взаимозависимости организаций, основываясь прежде всего на анализе движения денежных средств между ними.

И это очень важный момент – не достаточно скрыть взаимозависимость, расставив подконтрольных учредителей и директоров, важно показать экономическую самостоятельность организаций, что в условиях искусственной имитации сделать практически невозможно.

Еще в одном примере ООО «Кузбассконсервмолоко» при расчете налога на прибыль в составе расходов учитывало расходы на приобретение сырого молока у ряда контрагентов. Налоговые органы установили, что контрагенты общества в действительности не являлись реальными поставщиками продукции и оно закупалось непосредственно у компаний-производителей. ФНС настаивала: расходы общества на приобретение продукции не могут быть учтены в целях налогообложения ни в какой части, поскольку это противоречит ст. 54.1 НК. Суд первой инстанции посчитал, что ФНС может принять расходы в сумме, соответствующей реальной цене приобретения продукции у ее производителей. Апелляция согласилась с позицией налоговой. Арбитражный суд Западно-Сибирского округа отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение суда первой инстанции. Он указал: ст. 54.1 НК не предполагает безусловного отказа в учете расходов по спорным хозяйственным операциями. Отказ возможен только в части, относящейся к соответствующим нарушениям. Применение этой статьи не освобождает налоговые органы и суды

от обязанности установить реальный характер операций с участием налогоплательщика, определить их экономический смысл и размер действительных налоговых обязательств налогоплательщика (№ А27-17275/2019)<sup>86</sup>.

Теперь можно рассчитывать на защиту не только расходов, но и вычетов в той части, в которой для них был сформирован источник возмещения реальным поставщиком или производителем. Кассация высказалась в пользу сохранения в российском праве налоговой реконструкции, что будет иметь принципиальное значение для защиты интересов налогоплательщиков. Концепция действительного налогового обязательства будет применяться в делах о дроблении бизнеса и при переквалификации сделок.

Рассмотрим еще один пример.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция доначислила АО «Специализированная производственно-техническая база Звездочка» НДС, а также пени и штраф в связи с отказом в праве на вычет сумм налога, предъявленных контрагентом – поставщиком товара. Суды трех инстанций встали на сторону инспекции. Они подтвердили факт поставки товара и установили: поставка произведена именно контрагентом общества, который не смог исполнить свои обязанности по уплате налога. В такой ситуации суды решили: экономический источник для налогового вычета в бюджете не сформирован, а общество не проявило должную осмотрительность при выборе контрагента, что и послужило основанием для отказа в применении вычета.

Верховный суд поддержал налогоплательщика и направил дело в новое рассмотрение в первую инстанцию. Он сослался на ряд прежних позиций Президиума ВАС, подробно описал систему тестов, которые надо провести при проверке должной осмотрительности, и презумпций, из которых следует исходить. ВС дал указание, как оценивать способность поставщика исполнить свои обязательства по договору: если поставщик является посредником, достаточно наличия его договоров с третьими лицами (№ А42-7695/2017)<sup>87</sup>.

Учитывая вал решений налоговых органов и судов, признающих налоговую выгоду необоснованной без надлежащей оценки особенностей хозяйственной деятельности налогоплательщика, определение ВС, разъясняющее очевидные вещи, имеет очень важное значение. ВС предпринял шаги к дальнейшему развитию концепции должной осмотрительности и сформулировал порядок распределения бремени доказывания между налоговыми органами и налогоплательщиками. Хочется верить, что сохранение внимания суда к вопросам должной осмотрительности налогоплательщика свидетельствует о том, что ВС не собирается отказываться от сложившегося подхода к оценке поведения налогоплательщиков.

---

<sup>86</sup> Решение от 25 сентября 2019 г. по делу № А27-17275/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>87</sup> Решение от 23 января 2019 г. по делу № А42-7695/2017 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

Рассмотрим дело о компании «Красцветмет». По результатам выездной проверки налоговый орган пришел к выводу: ОАО «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» участвовало в схеме уклонения от налогообложения, связанной с созданием формального документооборота через цепочку поставщиков, не уплачивающих НДС. В связи с этим обществу было отказано в вычете НДС, начислены пени и штраф.

Суд первой инстанции принял решение в пользу общества, указав, что непоступление НДС в бюджет связано с действиями контрагентов, а не самого общества, которое проявило должную осмотрительность. Переложение на общество налоговых обязательств контрагентов, по мнению суда, в такой ситуации безосновательно. Апелляция и кассация, изменяя решение, пришли к выводу: «Красцветмет» надо привлечь к налоговой ответственности независимо от его контрагентов, поскольку он не только принимал участие в схеме уклонения от налогообложения, но и контролировал эту схему.

ВС разъяснил: для заявления НДС к вычету необходимо установить факты реальности операции и неосведомленности налогоплательщика о неуплате НДС контрагентом. ВС потребовал при разрешении подобных споров устанавливать, знал ли налогоплательщик об уклонении поставщика от уплаты налогов и должен ли он был об этом знать (№ А40-23565/2018)<sup>88</sup>. В этом деле важнейший вопрос, кто организовал схему уклонения от уплаты налога и контролировал «нехороших» поставщиков, не уплативших НДС в бюджет. ВС велел разобраться с этим при новом рассмотрении спора. Решение ВС еще раз подтверждает сложившийся подход к оценке правомерности применения налогоплательщиками налоговых вычетов по НДС и устанавливает баланс между интересами налогоплательщиков и государства.

Еще один пример судебной практики. ООО «Юкола-нефть» (резидент РФ) приобрело у иностранного продавца (резидента Кипра) 70 % доли в российской компании. Налоговый орган решил доначислить обществу налог, пени и штраф. ФНС объяснила это тем, что активы приобретаемой компании более чем на 50 % состояли из недвижимого имущества, располагающегося в России (пп.5 п.1 ст. 309 НК). При расчете доли недвижимости налоговый орган учел стоимость всех активов компании за последнюю отчетную дату перед продажей, а также стоимость имущества на счетах 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств» и 08 «Вложения во внеоборотные активы». По мнению общества, в состав недвижимого имущества неправомерно были включены активы, отраженные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Суд установил: объекты классифицируются как движимые или недвижимые по признаку их связи с землей (п. 1 ст. 130 ГК). Ограничений на учет объекта на определенном счете не установлено. В момент продажи на счете 08 были отражены объекты незавершенного строительства, которые по своим характеристикам соответствовали определению недвижимой вещи.

---

<sup>88</sup> Решение от 14 января 2019 г. по делу № А40-23565/2018 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

Следовательно, они должны быть учтены при расчете доли недвижимого имущества. При этом нахождение объекта на консервации, а также его последующая ликвидация не могли повлиять на квалификацию объекта как недвижимого в момент продажи (№ А57-23676/2019)<sup>89</sup>. В этом деле получил подтверждение активно развивающийся подход к определению понятия недвижимого имущества в целях налогообложения. Суд указал: в качестве недвижимого имущества должно рассматриваться всё имущество налогоплательщика, соответствующее признакам недвижимости.

До этого дела вопрос учета объектов незавершенного строительства в качестве недвижимости для целей применения пп. 5 п. 1 ст. 309 НК судами не рассматривался. Предполагается, что теперь суды будут активно использовать обозначенную позицию, что необходимо будет учитывать при расчете доли недвижимого имущества в целях освобождения от налогообложения, выплачиваемого иностранной организацией от источника выплаты в России.

Рассмотрим еще один пример. Общество «Посуда-Центр сервис» включило товарные потери в состав документально не подтвержденных расходов и не начислило НДС на суммы таких потерь. Это выяснилось по результатам проведенной проверки и не понравилось налоговой. Соглашаясь с ФНС, суды двух инстанций указали: у налогоплательщика нет документов, подтверждающих правомерность отнесения убытков от порчи и недостачи товаров к расходам в целях исчисления налога на прибыль. Суды пояснили: налогоплательщик по каждому факту выбытия товара должен доказывать факт порчи, боя, хищения неустановленными лицами, стихийного бедствия, уничтожения недоброкачественной продукции и т. п. (№ А45-21326/2019)<sup>90</sup>. Это дело наглядно демонстрирует, как важно налогоплательщикам применять системный подход к подтверждению списания любых товарных потерь (порчи и недостач). Указанное дело иллюстрирует архаичность в области проведения инвентаризаций. Например, по этим нормам на сегодняшний день практически невозможно произвести зачет излишков и недостач, вызванный пересортицей. В налоговом учете такой механизм отрицается как явление. Еще более тревожным становится формальное доначисление НДС на суммы недостач, в отношении которых существуют пороки документального оформления. Одного лишь факта таких пороков становится достаточно, чтобы признать наличие скрытой реализации товаров и обложить ее НДС.

Исходя из Определения Верховного Суда от 20 июля 2020 г. № 306-ЭС19-27836<sup>91</sup> (с. Завьялова Т.В., судей Першутов А.Г., Тютин Д.В., Федеральный

---

<sup>89</sup> Решение от 3 марта 2020 г. по делу № А57-23676/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>90</sup> Решение от 21 января 2020 г. по делу № А45-21326/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

<sup>91</sup> Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2020 N 306-ЭС19-27836 по делу № А12-39006/2018 // законы. Кодексы и нормативно-правовые акты РФ. – <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-02072020-n-306-es19-27836-po-delu-n-a12-390062018/> (дата обращения: 20.11.2020).

научно-производственный центр «Титан-Баррикады») следует, что сама по себе отмена решения инспекции вышестоящим налоговым органом не означает, что имеются все перечисленные выше условия деликтной ответственности. При разграничении оценки полноты и правильности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, правомерно данной налоговым органом в пределах его полномочий, и неправомерного причинения вреда вследствие издания налоговым органом правового акта по результатам налоговой проверки значение имеет не как таковая правильность (ошибочность) начисления недоимки, а иные обстоятельства – имело ли место со стороны налогового органа невыполнение публичных обязанностей, приведшее к тому, что налогоплательщик в рамках реализации права на обжалование решения налогового органа был вынужден нести дополнительные (чрезмерные) расходы, направленные по сути на исправление нарушений, носивших заведомый характер и ставших причиной неправомерного доначисления соответствующих сумм налоговых платежей.

Анализ Постановления АС ПО от 23.06.2020 по делу № А55-27980/2019 ООО «Русская Катанка» дает представление об еще одной спорной проблеме в сфере налогообложения<sup>92</sup>. Так, налоговый орган указал, что налогоплательщик неправомерно применил пониженные тарифы при исчислении страховых взносов в отношении физлиц (сотрудников), с которыми трудовые договоры заключены до внесения сведений в реестр резидентов территории опережающего социально-экономического развития. Требование удовлетворено, поскольку решение об отнесении рабочих мест к новым рабочим местам принимается самим налогоплательщиком. При этом спорные рабочие места были созданы заявителем именно в целях задействования в производственных процессах нового завода, строительство и запуск мощностей которого предусматривает бизнес-план заявочной документации. Трудовые ресурсы были привлечены заявителем именно для реализации целей соглашения в рамках ТОСЭР и в соответствии с утвержденным и согласованным штатным расписанием. При этом налоговым органом не доказано, что указанные рабочие места были созданы в иных, не связанных с реализацией инвестиционного проекта, целях.

Из данного судебного дела можно сделать вывод, что без подтверждения недобросовестности проверяемого налогоплательщика при осуществлении конкретных сделок указания налогового органа на отсутствие признаков ведения реальной финансово-хозяйственной деятельности контрагентов (отсутствие у них открытых расчетных счетов; факта перечисления денежных средств контрагентам по цепочке «товарных потоков», расходов и доходов, подтверждающих ведение финансово-хозяйственной деятельности по покупке/продаже нефтепродуктов; представление декларации по НДС с «нулевыми» показателями) не могут быть положены в основу отказа в применении налоговых вычетов. Недобросовестность третьих лиц сама по себе не может свидетельствовать об отсутствии у

---

<sup>92</sup> Решение от 20 ноября 2019 г. по делу № А55-27980/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).

налогоплательщика права на получение налоговой выгоды, если налоговый орган не докажет недобросовестность налогоплательщика (сговор) при совершении конкретной хозяйственной операции.

Таким образом, судебная практика свидетельствует, что реализация процедурно-процессуальных норм порождает множество налоговых споров. Важную роль на фоне постоянных законодательных изменений также приобретают налогово-правовые позиции, но и они не всегда помогают решить существующие проблемы. Ситуация осложняется противоречивыми письменными разъяснениями финансового ведомства и налоговой службы.

Несмотря на постоянные, квазисистемные и активные попытки российского законодателя четко и однозначно урегулировать общественные отношения в сфере налогообложения, значение и актуальность судебной практики по налоговым спорам не снижаются. Более того, в последнее время по некоторым моментам можно видеть, что судебная практика не просто «снимает спорные вопросы» или «дополняет регулирование на уровне доктрин», а начинает непосредственно вмешиваться в глубинные вопросы развития налоговой системы, когда тот или иной судебный прецедент не просто снимает ту или иную проблему, не разрешенную или не учтенную законодателем, а напрямую устанавливает новые правила поведения, что сродни настоящему и полноценному правовому регулированию. Однако это еще в большей степени свидетельствует о необходимости модернизации налогового законодательства, чтобы облегчить работу судебной системы и снизить число налоговых споров, доходящих до судебной стадии (например, посредством развития института медиации по аналогии с Францией или с США, которые будут рассмотрены при анализе направлений модернизации механизма разрешения налоговых споров на основе анализа опыта западных государств).

### **3.2 Направления модернизации механизма разрешения налоговых споров на основе анализа аналогичного опыта США и Франции**

Несмотря на понимание обществом полезности налогов, налоговые споры по различным причинам являются одной из наиболее распространенных и сложных категорий дел.

Разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами возникают достаточно регулярно, чтобы возник отдельный механизм регуляции конфликтов в данной сфере. Несогласие может возникнуть со стороны любой из сторон таких взаимоотношений, на почве неисполнения прав или обязанностей, как налогоплательщиков, так и государственных органов.

Некоторые исследователи, рассматривая правовую природу налоговых споров, также склонны объяснять причины возникновения налоговых споров наличием «объективных противоречий» между финансовыми интересами государства и лиц, обязанных уплачивать налоги. В то же время, рассматривая правовую сторону данной проблемы, следует отметить, что обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы установлена ст. 57

Конституции РФ. Именно в соответствии и во исполнение этого документа устанавливаются налоги и сборы в Российской Федерации. Подобным образом законодательство о налогах и сборах принимается в большинстве других стран.

Так, и без «объективных противоречий» между интересами государства и его граждан может быть выделено существенное количество причин, порождающих налоговые споры, таких, как отсутствие по многим вопросам единообразной практики применения законодательства о налогах и сборах налоговыми органами, различные подходы судов при решении схожих по существу споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, недостаточное внимание к повышению уровня квалификации работников территориальных налоговых органов и одновременно к созданию дополнительных материальных и профессиональных стимулов качественного выполнения ими своих должностных обязанностей, частое изменение правил налогообложения и ряд других<sup>93</sup>.

Все указанные причины возникновения налоговых конфликтов могут и должны быть сведены к минимуму в результате постоянной целенаправленной деятельности государства. И вряд ли идея о конфликтности самой природы налоговых отношений может помочь в проведении такой работы.

Несмотря на то, что к налоговым агентам относятся как частные лица, так и предприятия, законодательство рассматривает возможность возникновения и регуляции конфликтных ситуаций только с участием налоговых и таможенных органов с одной стороны, и частных лиц с другой.

Предметом разбирательств может стать одна из следующих проблем:

- несоответствие взглядов сторон на правовые нормативы;
- споры по деталям процесса налогообложения;
- разница в оценке обстоятельств возникшего конфликта.

Механизм разрешения налоговых споров с участием частных лиц (граждан) предполагает обращение в высшие судебные инстанции с обжалованием действий фискальной службы, которая является второй стороной конфликта. Налогоплательщик вправе защищать свои интересы в законном порядке, для чего ему требуется определенный уровень знания законов. Обжалованию подлежат как действия фискальных служб, противоречащие законодательству, так и случаи бездействия таковых, приводящие к нарушению прав плательщика.

Перед обращением в суд налоговым законодательством предусмотрена возможность досудебного разбирательства. Как уже говорилось в предыдущей главе ВКР, с 1 января 2014 года изменится порядок досудебного урегулирования налоговых споров. Федеральный закон № 153-ФЗ, вступивший в силу 3 августа 2013 года, существенно изменил порядок досудебного урегулирования налоговых споров<sup>94</sup>. Одно из важнейших изменений – введение обязательности досудебного порядка разрешения налогового спора в вышестоящем налоговом органе.

---

<sup>93</sup> Чертков, Н.Н. Разрешение налоговых споров в США / Н.Н. Чертков, О.С. Токарева // Евразийский союз ученых. – 2020. – № 1(70). – С. 44.

<sup>94</sup> Чертков, Н.Н. Там же. – С. 46.



Так, исходя из положений введенного закона, акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц с 1 января 2014 года могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган.

Напомним, что ранее обязательное досудебное рассмотрение налоговых споров устанавливалось только в отношении обжалования решений, принятых по результатам выездных и камеральных налоговых проверок. При этом оспаривание иных актов налоговых органов осуществлялось в соответствии с порядком, выбранным налогоплательщиком самостоятельно: в досудебном или в судебном порядке.

Начиная с 1 января 2014 года обязательность соблюдения заявителями досудебного порядка урегулирования налоговых споров с налоговыми органами распространяется как на результаты налоговых проверок, так на иные формы налогового контроля.

Таким образом, каждый налогоплательщик имеет право обжаловать акты и действия налоговых органов, если, по мнению этого лица, такие акты, нарушают его права.

Необходимо отметить, что несоблюдение установленного Налоговым кодексом Российской Федерации досудебного порядка обжалования может повлечь невозможность рассмотрения налогового спора судом. Так, положениями процессуального законодательства предусмотрено, что соответствующий суд оставляет исковое заявление без рассмотрения, если установит, что истцом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора.

Таким образом, установление обязательности досудебной стадии призвано обеспечить более оперативное, менее формализованное и затратное (в сравнении с судебным процессом) разрешение всех налоговых споров. Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров будет стимулировать налогоплательщиков к разрешению возникших конфликтов внутри системы налоговых органов, что позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Формирование эффективного механизма рассмотрения налоговых споров представляет собой комплексную задачу, решение которой предполагает разработку адекватных организационно-правовых форм, которые бы обеспечивали надежную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами.

Высокая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений делает проблематику налоговых споров и механизма их разрешения актуальной также и для налогово-бюджетной политики государства. Поэтому вопросы эффективного функционирования органов рассмотрения налоговых споров требуют глубокого правового анализа и исследования.

В настоящее время механизм рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации только получает должное правовое и организационное оформление. Между тем важность его функционирования подтверждается имеющейся

практикой разрешения налоговых споров в зарубежных странах, в том числе в Соединенных Штатах Америки и Франции. В этой связи дальнейшее совершенствование механизма разрешения налоговых споров в Российской Федерации может быть эффективно с учетом комплексного и системного изучения опыта зарубежных стран.

Налоговая система США традиционно считается одной из самых развитых в мире. В этих условиях опыт США в части вопросов организации и функционирования механизма рассмотрения налоговых споров может оказаться полезным и для нашей страны. Изучение данного опыта могло бы способствовать решению ряда проблем, возникающих при разрешении налоговых споров в Российской Федерации, а также созданию действенного механизма, побуждающего налоговые органы и налогоплательщиков использовать, прежде всего, примирительные процедуры урегулирования налоговых споров.

В настоящее время написаны ряд научных работ, посвященных анализу отдельных институтов налогового права зарубежных стран, и, тем не менее, проблемам организации и функционирования механизмов рассмотрения налоговых споров в иностранных государствах в российской юридической литературе уделяется недостаточное внимание. Среди трудов, посвященных анализу механизмов рассмотрения налоговых споров в отдельных зарубежных странах, особо следует выделить научные труды Р.А. Шепенко и И.А. Гончаренко<sup>95</sup>. Однако, только некоторые процедуры рассмотрения налоговых споров в США становились предметом исследований отечественных специалистов. Особое внимание заслуживают исследования А.В. Белоусова и С.В. Берестового, которые во многом положили начало ряду правовых исследований, раскрывающих проблемы организации и функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США и возможности его проецирования на систему разрешения налоговых споров в России.

Сравнительно-правовые исследования, изложенные в научных монографиях и статьях А.В. Белоусова убеждают во мнении, что в современных условиях создание специализированного судебного органа по рассмотрению налоговых споров возможно в рамках системы арбитражных судов Российской Федерации (суда первой инстанции) по аналогии с недавно учрежденным первым специализированным судом России – Судом по интеллектуальным правам, начавший свою работу с 3 июля 2013 года<sup>96</sup>. В компетенцию данного судебного органа предлагается передать все дела об обжаловании решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также дела о взыскании налоговой санкции.

---

<sup>95</sup> Чертков, Н.Н. Разрешение налоговых споров в США / Н.Н. Чертков, О.С. Токарева // Евразийский союз ученых. – 2020. – № 1(70). – С. 47.

<sup>96</sup> Кальсина, В.Д. Проблемы модернизации механизма рассмотрения налоговых споров на основе зарубежного опыта / В.Д. Кальсина // Символ науки. – 2017. – № 04-3. – С. 98.

Налоговый же спор как вид правового спора можно рассматривать с точки зрения раскрытия его содержания и формы. В связи с этим предлагается рассматривать налоговый спор в качестве правового спора между субъектами налоговых правоотношений по поводу реализации прав и исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, и характеризующегося определенным порядком его разрешения.

Основываясь на различных подходах к исследованию понятия механизма рассмотрения налоговых споров, представленных в первой главе настоящего исследования, налоговый спор необходимо рассматривать в совокупности его формы и содержания. То есть как правовой спор между субъектами налоговых правоотношений по поводу реализации прав и исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством (с точки зрения содержания) и как характеризующегося определенным порядком его разрешения (с точки зрения формы). Отсюда можно выделить три основных элемента (аспекта) механизма рассмотрения налоговых споров:

- система норм, регулирующая функционирование механизма рассмотрения налоговых споров (нормативно-правовая основа);
- система органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры (организационная основа);
- система процедур разрешения налоговых споров (процедурно-процессуальная основа).

В этой связи институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров следует определить в качестве комплексного правового явления, включающего взаимосвязанную систему органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, а также урегулированную нормами права систему процедур, посредством которых происходит разрешение налоговых споров в указанных органах. В зависимости от выбора правового средства, с помощью которого налогоплательщик обращается для защиты своих прав (административная жалоба или исковое заявление), институционально-правовой механизм можно рассматривать в рамках административного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров.

Анализируя организационные особенности институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США по сравнению с Российской Федерацией, необходимо отметить следующее. В США, также как и в России, рассмотрение налоговых споров в рамках административного порядка происходит в системе налоговых органов, а в рамках судебного порядка – в системе судебных органов. Однако существенные отличия касаются правового статуса, принципов деятельности и компетенции органов, рассматривающих налоговые споры. В США рассмотрение налоговых споров в административном порядке происходит в рамках деятельности Службы внутренних доходов. Процедура рассмотрения налоговых споров для Службы внутренних доходов является общей процедурой как для любого другого агентства.

В Российской Федерации административный порядок рассмотрения налоговых споров закрепляется в главах 19 и 20 НК РФ. Более детально данный порядок

регламентируется документами налоговых органов с грифом «для служебного пользования», которыми руководствуются налоговые органы в практической работе при рассмотрении налоговых споров. При этом, как отмечают А.Е. Егоров, С.С. Алексеев и некоторые другие специалисты в сфере налогового права, приказы налоговой службы с грифом «для служебного пользования»<sup>97</sup>, регулирующие вопросы рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, нигде не опубликованы и открыты только для узкого круга лиц.

Поэтому целесообразно принимать меры к тому, чтобы развивать, детализировать и делать более открытым и гласным административный порядок урегулирования налоговых споров, в том числе путем внедрения примирительных процедур, модернизированной для публичных правоотношений процедуры медиации. Таким образом, возникает необходимость дополнить статью 138 НК РФ детальной регламентацией досудебного порядка обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов.

Анализируя ситуация с налоговыми спорами во Франции, отметим значительное место, отводимое во французском процессуальном гражданском праве примирительным процедурам

Данный вывод подтверждается тем, что уже в статье 21 части I «Предварительные положения» книги I «Положения, общие для всех судов» Гражданского процессуального кодекса Французской Республики среди принципов гражданского процесса содержится принцип содействия примирению сторон, устанавливающий, что примирение сторон является обязанностью суда. Ниже рассмотрим две из них: процедуру примирения, проводимую судебным примирителем (*la conciliation menée par un conciliateur de justice*), и партисипативную процедуру (*procédure participative*)<sup>98</sup>.

Говоря о процедуре примирения, проводимой судебным примирителем, отметим, что в статьях 127–129 главы I части VI «Примирительное производство» книги I Гражданского процессуального кодекса Французской Республики (далее также – Кодекс) закреплены следующие базовые предписания.

Стороны могут примириться как по собственной инициативе, так и по предложению суда. Примирение возможно на любой стадии судебного процесса.

Попытка примирения, если иное не предусмотрено законом, производится в тот момент и в том порядке, которые суд сочтет наиболее благоприятными и эффективными.

Суд, которому предстоит совершить попытку примирения, вправе обязать стороны встретиться с судебным примирителем, который проинформирует их о порядке осуществления процедуры примирения, в порядке, установленном статьей 22-1 Закона от 08.02.1995 № 95–125 «О судоустройстве и организации гражданского, уголовного и административного судопроизводства». Стороны в

---

<sup>97</sup> Карасева, М.В. Гражданское и налоговое право: *visе versa* / М.В. Карасева // Правоприменение. – 2020. – № 1. – С. 67.

<sup>98</sup> Соловьев, А.А. О некоторых процедурах разрешения споров мирным путем / А.А. Соловьев // Вестник арбитражного суда Московской области. – 2019 – №1. – С. 49.

любой момент вправе ходатайствовать перед судом об удостоверении факта их примирения.

Декретом от 20.03.1978 № 78-381 «О судебных примирителях» был учрежден институт судебных примирителей, основной задачей которых является содействие мирному урегулированию споров в порядке, установленном Гражданским процессуальным кодексом Французской Республики. Судебные примирители выполняют возложенные на них функции на добровольной основе. Вместе с тем они получают фиксированную компенсацию (пособие), чтобы покрыть расходы, связанные с выполнением их обязанностей (канцелярские, почтовые, оплата телефона и т. п.). Данное пособие выплачивается ежеквартально и его размер устанавливается совместным постановлением Министра юстиции и Министра финансов. При этом, Первый председатель апелляционного суда и Генеральный прокурор при этом суде вправе при наличии соответствующих оснований, увеличить его размер. Раз в год судебный примиритель представляет доклад о ходе своей работы Первому председателю апелляционного суда, Генеральному прокурору при этом суде, магистрату – координатору судов первой инстанции, а также судье суда первой инстанции в который судебный примиритель представляет акты о примирении.

Так, статьи 129-1–129-5 главы II части VI «Примирительное производство» книги I Кодекса закрепляют следующие базовые правовые предписания. Суд вправе, в установленном порядке, делегировать свои полномочия по примирению сторон назначенному им судебному примирителю<sup>99</sup>.

Интересным является то обстоятельство, что результаты деятельности судебного примирителя, а также материалы и показания, полученные им в процессе процедуры примирения, не могут быть без согласия сторон использованы в качестве доказательств в ходе дальнейшего производства по данному делу.

Судебный примиритель ставит судью в известность о затруднениях, с которыми он сталкивается при выполнении возложенных на него функций, а также об успешном или неудачном окончании процедуры примирения. При этом судья может прекратить в любой момент процедуру примирения, по просьбе одной из сторон или по инициативе судебного примирителя. Суд вправе также прекратить эту процедуру по своей инициативе, если ее надлежащее осуществление окажется под угрозой срыва. Секретарь суда уведомляет о прекращении этой процедуры судебного примирителя и стороны.

В отношении процессуального оформления результатов примирения (статьи 130–131 главы III части VI «Примирительное производство» книги I Кодекса) указано, что соглашение, достигнутое сторонами при урегулировании спора (в том числе – частичном), оформляется протоколом о примирении, который подписывается судьей и сторонами, или актом о примирении, подписанном сторонами и судебным примирителем.

---

<sup>99</sup> Соловьев, А.А. О некоторых процедурах разрешения споров мирным путем / А.А. Соловьев // Вестник арбитражного суда Московской области. – 2019 – № 1. – С. 55.

Теперь остановимся на партисипативной процедуре которой посвящены положения статей 2062–2068 Гражданского кодекса. Соглашение о проведении партисипативной процедуры представляет собой договор, в соответствии с которым стороны спора, не переданного для разрешения в судебном или арбитражном порядке, обязуются совместно и добросовестно работать над его урегулированием и мирным разрешением. В неотложных случаях, заключение соглашения не исключает возможности применения судом срочных обеспечительных мер по ходатайству сторон<sup>100</sup>.

Партисипативная процедура состоит в поиске согласия между сторонами спора, и в случае необходимости она сменяется судебной процедурой. Таким образом, по сути, она состоит из двух последовательных процедур: договорной (конвенционной) и судебной. Применительно к договорной процедуре, определено, что стороны с помощью своих адвокатов стремятся совместно, на установленных в соглашении о проведении партисипативной процедуры условиях, достигнуть договоренности, которая прекратит их спор. Отдельно регламентирована возможность привлечения к участию в партисипативной процедуре специалиста.

Договорная партисипативная процедура заканчивается:

- с истечением срока действия соглашения о проведении партисипативной процедуры;
- при досрочном расторжении данного соглашения сторонами, которое производится в письменной форме, в присутствии и при содействии их адвокатов;
- после заключения соглашения об урегулировании спора, полностью прекращающего спор, либо составления акта, подтверждающего, что спор остается полностью или частично неразрешенным.

Судебная процедура, как указывалось выше, применяется после договорной. В частности, по окончании договорной процедуры. Судья может принять дело к производству, чтобы, в зависимости от обстоятельств, утвердить соглашение сторон, полностью прекращающее спор, утвердить соглашение сторон об урегулировании спора в части и вынести решение по части спора, оставшейся неразрешенной, либо вынести решение по всему неразрешенному спору.

По итогам проведения партисипативной процедуры возможны следующие правовые ситуации:

- сторонам удалось достичь соглашения, полностью прекращающего спор;
- суд выносит решение по неразрешенному спору (полностью или в части).

Ходатайство об утверждении соглашения сторон, полностью прекращающего спор, составленное, подается судье в виде заявления от любой из сторон или всех сторон спора. Касаемо процедуры вынесения решения по неразрешенному спору установлено, что если процессуальные нормы, применимые в суде, выносящем решение по части спора или по всему спору в целом предусматривают

---

<sup>100</sup> Соловьев, А.А. О некоторых процедурах разрешения споров мирным путем / А.А. Соловьев // Вестник арбитражного суда Московской области. – 2019 – № 1. – С. 56.

предварительную попытку примирения или медиации, дело назначается непосредственно к слушанию в судебном заседании для его разрешения.

Если стороны достигли только частичного соглашения и не обращались с ходатайством об утверждении соглашения сторон, они вправе обратиться в суд для вынесения решения по оставшейся неразрешенной части спора либо в соответствии с нормами, регулирующими применимую в данном суде процедуру, либо в виде совместного заявления, подписанного адвокатами, которые содействовали им в проведении партисипативной процедуры.

Если же спор остается полностью неразрешенным, судья может рассматривать его:

- либо в общем судебном порядке в соответствии с применимыми процессуальными нормами;
- либо в порядке, предусмотренном для процедуры утверждения соглашения об урегулировании спора в части и вынесения решения по части спора, оставшейся неразрешенной;
- либо на основании одностороннего заявления, по результатам рассмотрения которого он выносит решение в соответствии с применимыми процессуальными нормами и при условии соблюдения специальных положений соответствующего параграфа Кодекса.

Кроме того, часть III книги V Кодекса регулирует вопросы, касающиеся судебного порядка утверждения результатов примирения, распространяющиеся в том числе и на партисипативную процедуру. Соглашение, которого достигли стороны в ходе партисипативной процедуры, может быть передано с целью придания ему исполнительной силы на утверждение компетентного суда.

Судья, на рассмотрение которому было передано соглашение, не вправе изменять его условия. Судья выносит решение по переданному на его рассмотрение заявлению без проведения судебного заседания, за исключением случаев, когда он посчитает необходимым заслушать стороны. Если заявление было удовлетворено, любое заинтересованное лицо вправе обратиться к судье, который вынес соответствующее решение, за получением исполнительного документа. Решение об отказе в утверждении соглашения может быть обжаловано в апелляционном порядке. Апелляционная жалоба подается в канцелярию апелляционного суда. Она рассматривается судом в порядке особого производства.

Таким образом, на основе приведенных выше примеров из практики работы института медиации во Франции, можно наблюдать интересные и, к сожалению, пока неизвестные отечественному законодательству правовые институты, позволяющие уменьшить нагрузку на суды и способствовать уменьшению конфликтности в обществе. К сожалению, по прошествии довольно значительного временного промежутка с момента вступления в силу Федеральных законов от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» и от 27.07.2010 № 194-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об

альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» медиация в нашей стране так и не стала действенной альтернативой судебному разбирательству<sup>101</sup>. Да и в целом говорить об успешном применении альтернативных процедур урегулирования налоговых споров в Российской Федерации пока не приходится.

В дальнейшей перспективе нужно развивать налоговую систему России, устанавливая баланс при рассмотрении налоговых споров. Также глава государства считает, что стимулирующие налоги помогут укрепить экономическую базу. В общем анализе тенденции развития российского налогового права в динамике было озвучено предложение передачи основной массы налогов на малый бизнес на муниципальный уровень, отмены льгот по налогу на имущество и земли юридических лиц. Эти средства также будут поступать в региональные и местные бюджеты.

### **Выводы по разделу 3**

Основными направлениями решения проблем налоговых споров, основанных на еще активно формирующемся налоговом законодательстве, в третьей главе исследования были определены:

- на досудебной стадии – создание в налоговом ведомстве специальных, независимых подразделений для рассмотрения жалоб налогоплательщиков с детальной регламентацией порядка обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц;
- на судебной стадии – введение специализированного суда по аналогии с судом по интеллектуальным правам.

В отношении досудебного регулирования проблема заключается в отсутствии четкого закрепления порядка досудебного регулирования налоговых споров в главах 19, 20 НК РФ. Более детально данный порядок регламентируется документами налоговых органов с грифом «для служебного пользования», который не публикуется и не доступен для налогоплательщиков как участников налогового спора.

Эта проблема приводит к необходимости дальнейшего развития, детализации административного порядка урегулирования налоговых споров, необходимости сделать его более открытым и гласным, в том числе путем внедрения примирительных процедур, модернизированной для публичных правоотношений процедуры медиации (на основе западного опыта США и Франции).

В этой связи предлагается дополнить ст. 138 НК РФ детальной регламентацией порядка обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц

В отношении регулирования судебного порядка разрешения налоговых споров кардинальное направление – создание специального института по решению

---

<sup>101</sup> Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации): Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ (ред. от 26.07.2019). – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).



налоговых споров. Проблема заключается в отсутствии четкого механизма судебного регулирования налоговых споров и специализированного судебного органа по рассмотрению налоговых споров в рамках системы арбитражных судов Российской Федерации (суда первой инстанции) по аналогии с недавно учрежденным первым специализированным судом России – Судом по интеллектуальным правам, начавшим свою работу с 3 июля 2013 года.

Это приводит к объективной необходимости создания специализированного судебного органа по рассмотрению налоговых споров в рамках системы арбитражных судов и разработки четкого механизма судебного разрешения налоговых споров. В компетенцию данного судебного органа предлагается передать все дела об обжаловании решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также дела о взыскании налоговой санкции.

В связи с этим предлагается дополнить Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1–ФКЗ (ред. от 18.07.2019) «Об арбитражных судах в Российской Федерации» Главой IV.2. Полномочия, порядок образования и деятельности суда по налоговым спорам.

Эти два кардинальных направления позволят решить многочисленные проблемы, основанные на динамично развивающемся налоговом законодательстве, порождающем многочисленные налоговые споры между фискальными органами и налогоплательщиками, приведут к разгрузке судебных органов и, в целом, повысят качество разрешения налоговых споров (прежде всего в сфере защиты прав граждан, что, согласно ст. 2 Конституции, есть обязанность государства).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ современных проблем механизма разрешения налоговых споров привел к следующим выводам.

Были выявлены проблемы в трактовке понятия «налоговый спор» в связи с отсутствием законодательного определения и связанные с этим проблемы в вопросах разрешения. Прежде всего, имеется в виду подробная детальная регламентация каждого вида налоговых споров. В связи с этим целесообразно введение определения в налоговом законодательстве понятия и видов налоговых споров с описанием механизма их разрешения применительно к каждому виду в соответствующих статьях НК РФ. Для решения этой проблемы целесообразно введение специальной статьи 2.1 в часть 1 НК РФ, после статьи 2 об отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Недостаточная эффективность досудебного механизма разрешения налоговых споров (около 40 % примирений споров на досудебной стадии) обусловлена:

– отсутствием в налоговых ведомствах России независимых, специальных подразделений для рассмотрения жалоб (как в ряде стран Европы). Так, фактически, налоговым службам, осуществляющим проверку по жалобам, нет никакого резона в защите нарушенных нижестоящим налоговым органом прав налогоплательщика;

– выявленные вышестоящим налоговым органом нарушения не приводят к обязательному их устранению (например, признания изданного акта противоречащим закону и изданием нового) и ответственность за такие действия/бездействия налоговых органов в целом как структуре и издавшим акт конкретным работников налоговых органов не предусмотрена по НК РФ (за исключением прямых претензий отдельных налогоплательщиков и решения их частных вопросов, нарушенных данными действиями (актами)).

Таким образом, для решения выше сформулированных проблем предлагается:

– внести в НК РФ статью об ответственности за издание противоречащим закону акта и необходимости в определенный срок издания нового;

– внести в НК РФ положение о создании независимых, специальных подразделений для рассмотрения жалоб налогоплательщиков с ответственностью за неправомерное неудовлетворение законных жалоб;

– дополнить ст. 138 НК РФ детальной регламентацией порядка обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц.

Проведенный анализ основных актуальных проблем судебного разрешения налоговых споров позволил с учетом представленной судебной практики выделить следующее фундаментальное направление модернизации законодательства: введение специализированного суда по аналогии с судом по интеллектуальным правам.

В связи с этим предлагается дополнить Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1–ФКЗ (ред. от 18.07.2019) «Об арбитражных судах в Российской

Федерации» Главой IV.2. Полномочия, порядок образования и деятельности суда по налоговым спорам.

Эти направления позволят решить многочисленные проблемы, основанные на динамично развивающемся налоговом законодательстве, порождающем многочисленные налоговые споры между фискальными органами и налогоплательщиками, приведут к разгрузке судебных органов и в целом повысят качество разрешения налоговых споров (прежде всего в сфере защиты прав граждан, что, согласно ст. 2 Конституции есть обязанность государства).

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Айтхожина, Г.С. Совершенствование налогового администрирования в России: от концепции к механизму досудебного урегулирования споров / Г.С. Айтхожина // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2013. – № 4. – С. 152–155.
2. Алексеева, Е.А. Налоговый спор / Е.А. Алексеева, Е.А. Багардынова, Е.Е. Ноева // Молодой ученый. – 2017. – № 17(151). – С. 325–327. – <https://moluch.ru/archive/151/42680/> (дата обращения: 06.12.2020).
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95–ФЗ (ред. от 08.06.2020) // Российская газета. – 2002. – 27 июля.
4. Астафьева, Ю.С. Налоговые споры и способы их разрешения / Ю.С. Астафьева // Проблемы современной науки и образования. – 2017. – № 20. – С. 58–61.
5. Бабушкина, С.В. Отдельные аспекты правового регулирования и практики судебного разрешения налоговых споров / С.В. Бабушкина // Молодой ученый. – 2019. – № 49(287). – С. 269–271. – <https://moluch.ru/archive/287/64767/> (дата обращения: 28.10.2020).
6. Белых, О.И. Совершенствование налогового администрирования в России: от концепции к механизму досудебного урегулирования споров / О.И. Белых // Молодой ученый. – 2016. – № 21(125). – С. 314–317. – <https://moluch.ru/archive/125/34847/> (дата обращения: 13.11.2020).
7. Борисов, А. Защита прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций / А. Борисов // Litres. – 2018. – № 48. – С. 58–69.
8. Бурмистрова, Д.В. Проблемы досудебного урегулирования налоговых споров / Д.В. Бурмистрова // Молодой ученый. – 2016. – № 22. – С. 69–71.
9. Васянина, Е.Л. Актуальные проблемы налогового права: учебник / Е.Л. Васянина; под общ. ред. С.В. Запольского. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 330 с. – <https://znanium.com/catalog/product/1066084> (дата обращения: 13.11.2020).
10. Глазунова, И.В. Специфика доказательств в налоговом кодексе / И.В. Глазунова // Правоприменение. – 2019. – Т. 3. – № 4. – С. 63–74.
11. Гнатив, Л.Д. Порядок рассмотрения арбитражными судами налоговых споров / Л.Д. Гнатив // Эпомен. – 2019. – № 23. – С. 102–110.
12. Голованов, Г.Р. Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров. – <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2544> (дата обращения: 20.11.2020).
13. Досудебное урегулирование налоговых споров // Российский налоговый портал. – [http://taxpravo.ru/analitika/statya-380343-dosudebnoe\\_uregulirovanie\\_nalogovyih\\_sporov](http://taxpravo.ru/analitika/statya-380343-dosudebnoe_uregulirovanie_nalogovyih_sporov) (дата обращения: 29.10.2020).
14. Егоров, А.Е. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки: дис. ... канд. юрид. наук / А.Е. Егоров. – Москва, 2013. – 225 с.

15. Егорцева, Ю.Ю. Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров / Ю.Ю. Егорцева, Т.В. Ермошина // Молодой ученый. – 2015. – № 1 (81). – С. 208–212. – <https://moluch.ru/archive/81/14647/> (дата обращения: 07.11.2020).
16. Еремина, Н.А. Административный способ защиты прав налогоплательщиков в РФ: актуальные вопросы / Н.А. Еремина // Отечественная юриспруденция. – 2018. – № 3(28). – С. 75–88.
17. Законопроект № 987383–7 «О внесении изменения в статью 146 части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
18. Каитова, Д.Х. Актуальные проблемы налогового контроля в Российской Федерации / Д.Х. Каитова // Молодой ученый. – 2019. – № 1 (239). – С. 106–107. – <https://moluch.ru/archive/239/55289/> (дата обращения: 13.11.2020).
19. Кальсина, В.Д. Проблемы модернизации механизма рассмотрения налоговых споров на основе зарубежного опыта / В.Д. Кальсина // Символ науки. – 2017. – № 04-3. – С. 98–100.
20. Карасева, М.В. Гражданское и налоговое право: *visе versa* / М.В. Карасева // Правоприменение. – 2020. – № 1. – С. 67.
21. Карасева, М.В. Налоговое и гражданское право: относительность взаимосвязи / М.В. Карасева // Современное общество и право. – 2020. – № 4. – С. 45–48.
22. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21–ФЗ (ред. от 31.07.2020) // Российская газета. – 2015. – 11 марта.
23. Козлов, Н.А. Сущностные и правовые характеристики способа защиты субъективных прав. Разновидности способов защиты прав налогоплательщика / Н.А. Козлов // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. – 2017. – № 3. – С. 208–216.
24. Кононов, П.И. Современные проблемы понимания административного процесса / П.И. Кононов // Вестник университета им. О.Е. Кутафина. – 2015. – № 6. – С. 62–68.
25. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации. – <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 04.11.2020).
26. Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 гг.: утверждена Приказом ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@. – СПС «Консультант плюс». – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&№=142219&fld=134&dst=1000000001,0&r№d=0.5987947232725792#0> (дата обращения: 29.10.2020).

27. Косаренко, Н.Н. Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н.Н. Косаренко. – Москва: РУСАЙНС, 2017. – 168 с.
28. Крохина, Ю.А. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления / Ю.А. Крохина // Журнал российского права. – 2003. – № 9. – С. 49.
29. Кудрявцев, В.Н. Юридическая конфликтология / В.Н. Кудрявцев // Вестник РАН. – 1997. – Т. 67. – № 2. – С. 63–68.
30. Ларина, Н.В. Налоговые споры: теоретические аспекты / Н.В. Ларина // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 7. – С. 45–52.
31. Лимонов, Б.Е. История развития досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений / Б.Е. Лимонов // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2019. – Т. 2. – № 5 (33). – С. 161–163.
32. Литвиенко, З.Г. Понятие и природа налоговых споров / З.Г. Литвиенко // Юристы-правовед. – 2009. – <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-priroda-nalogovyh-sporov> (дата обращения 20.11.2020).
33. Литвинкова, М.Е. К вопросу о классификации налоговых споров: анализ подходов в отечественной правовой науке / М.Е. Литвинкова // Молодой ученый. – 2017. – № 45. – С. 121–124. – <https://moluch.ru/archive/179/46410/> (дата обращения: 30.09.2020).
34. Лупарев, Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: монография / Е.Б. Лупарев. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2006. – 176 с.
35. Матузов, Н.И. Теория государства и права. Учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – М.: Юристъ, 2004. – 398 с.
36. Медведев, А.Н. Основной аргумент для построения позиции в налоговом споре / А.Н. Медведев. – <https://bt-seminar.ru/nalogovyi-spor/>. (дата обращения: 13.11.2020).
37. Международное налоговое право: учебное пособие для магистратуры / отв. ред. Л.Л. Арзуманова, Е.Н. Горлова. – Москва: Норма: ИНФРАМ, 2019. – 128 с. – <http://znanium.com/catalog/product/1019841> (дата обращения: 13.11.2020).
38. Миланко, А.М. Применение зарубежного опыта в решении проблем налогового контроля / А.М. Миланко // Эпомен. – 2018. – № 14. – С. 75–82.
39. Миронова, С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – 244 с.
40. Мкртчян, К.С. Проблемы правоприменения и предложения по развитию досудебного урегулирования налоговых споров в РФ / К.С. Мкртчян // Тенденции развития науки и образования. – 2018. – № 44-3. – С. 38–43.
41. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года: по материалам XIV Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 апреля 2017 г., Москва: сборник / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2018. – 288 с.

42. Налоговые споры в округах: важные для практики выводы (июль 2020 г.). – <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/legislation/nalogovye-spory-v-okrugakh-vazhnye-dlya-praktiki-vyvody-iyul-2020-g/>. (дата обращения: 13.11.2020).
43. Налоговые споры: тенденции арбитражной практики. Интернет-конференция председателя Десятого арбитражного апелляционного суда А.В. Абсалямова. – СПС «Гарант» (дата обращения: 04.11.2020).
44. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146–ФЗ (ред. от 09.11.2020) // Российская газета. – 1998. – 6 августа.
45. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 29.09.2019 № 325–ФЗ. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2020).
46. 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: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137–ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 31. – Ст. 3436.
47. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153–ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 08.07.2013. – № 27. – Ст. 3445.
48. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 1 мая 2016 года № 130–ФЗ // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/docs/6098365/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/6098365/) (дата обращения: 20.11.2020).
49. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 23.12.2019).
50. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11 – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.12.2019).
51. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации): Федеральный закон от 27.07.2010 № 193–ФЗ (ред. от 26.07.2019) – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
52. Об арбитражных судах в Российской Федерации: Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1–ФКЗ (ред. от 18.07.2019) // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 18. – Ст. 1589.
53. Обеспечение баланса частных и публичных интересов в судебных решениях Конституционного Суда РФ // СМИ о правах человека. – [http://www.echr.ru/news/msg.asp?id\\_msg=97](http://www.echr.ru/news/msg.asp?id_msg=97) (дата обращения: 20.11.2020).

54. Обзор основных изменений законодательства и практики за первое полугодие 2019 года // Chambers Europe, 2019. Официальный сайт. – <http://www.russiantaxandcustoms.com> (дата обращения: 23.12.2019).
55. Обобщенные сведения о рассмотрении споров о результатах определения кадастровой стоимости в судах // РОСРЕЕСТР. Официальный сайт. – <https://rosreestr.ru/> (дата обращения: 14.11.2020).
56. Овсянников, С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) / С.В. Овсянников // Правоведение. – 1996. – № 3. – С. 45–49.
57. Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2020 № 306-ЭС19-27836 по делу № А12-39006/2018 // законы. Кодексы и нормативно-правовые акты РФ. – <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-02072020-n-306-es19-27836-po-delu-n-a12-390062018/> (дата обращения: 20.11.2020).
58. Определение ВС РФ от 9 июля 2020 № 310-ЭС20-7541. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
59. Орахелашвили, Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук / Д.Б. Орахелашвили. – М., 2004. – 193 с.
60. Пантелеева, А.А. Налоговые споры, их классификация и разработка предложений по вопросам в налоговых спорах / А.А. Пантелеева // Аллея науки. – 2018. – Т. 3. – № 6 (22). – С. 467–471.
61. Пепеляев, С.Г. Сбалансированное бремя / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2020. – № 8. – С. 4–5.
62. Письмо Минфина России от 13.08.2015 г. № 03-07-11/46755. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
63. Письмо Минфина России от 02.10.2018 № 03-02-07/1/71109. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 12.01.2020).
64. Попонова, Н.А. Об особенностях налоговых споров в современных условиях / Н.А. Попонова // Московский технологический университет – МИРЭА, 2018. – С. 65–69.
65. Постановление 15-го ААС от 08.05.2015 по делу № А32-34004/2014. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
66. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 8 сентября 2014 г. № Ф05-7939/14 по делу № А41-54438/2013 (ключевые темы: операции по реализации – возмещение НДС – незавершенное строительство – сумма налога, подлежащая уплате – имущественные права) – СПС «Гарант» – <https://www.Garant.ru/> (дата обращения: 11.01.2019).
67. Постановление Арбитражного суда Уральского округа № Ф09-8180/17 от 15.01.2018 по делу № А50-10371/ 2017. Документ опубликован не был. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.01.2020).



68. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 5 декабря 2018 г. № Ф10-5419/18 по делу № А09-1391/2018 – СПС «Гарант» – <https://www.Garant.ru/> (дата обращения: 10.01.2019).
69. Постановление АС ВСО от 15.07.2020 по делу № А69-2218/2018 ИП Кара-Монгуш С.Б. // Информационно-справочная система «АЮДАРИНФО». – [https://www.audar-info.ru/na/article/view/type\\_id/7/doc\\_id/71176/](https://www.audar-info.ru/na/article/view/type_id/7/doc_id/71176/) (дата обращения: 2011.2020)
70. Постановление КС РФ от 02.07.2020 № 32-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
71. Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
72. Постановление КС РФ от 23.12.2009 № 20-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
73. Постановление КС РФ от 24.03.2017 № 9-П. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
74. Постановление Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 № 12. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.12.2019).
75. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.12.2019).
76. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости». – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
77. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30 июня 2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости». – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
78. Практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам за апрель 2020. – [https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya\\_verhovnogo\\_suda\\_po\\_nalogam\\_obzor\\_za\\_aprel\\_2020](https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya_verhovnogo_suda_po_nalogam_obzor_za_aprel_2020) (дата обращения: 13.11.2020).
79. Практика Верховного Суда РФ по налоговым спорам за июль 2020. – <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/1020100.html> (дата обращения: 13.11.2020).
80. Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 года № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы» // Федеральная налоговая служба. Офиц. сайт. – <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 23.11.2020).

81. Проблемы судебного разрешения налоговых споров. – <https://pravous.ru/problemy-sudebnogo-razresheniya-nalogovykh-sporov/> (дата обращения: 07.11.2020).
82. Решение Арбитражного суда Иркутской области от 6 августа 2019 г. по делу № А19-11392/2019 // Интернет-ресурс Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). Офиц. сайт. – <https://sudact.ru/> (дата обращения: 08.01.2020).
83. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 1 августа 2019 г. по делу № А27-6244/2019 // Интернет-ресурс Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). Офиц. сайт. – <https://sudact.ru/> (дата обращения: 13.01.2020).
84. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 17.01.2019 № А27-23790/2018 // Интернет-ресурс Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). Офиц. сайт. – <https://sudact.ru/> (дата обращения: 09.01.2020).
85. Решение Арбитражного суда Пермского края от 1 июля 2019 г. по делу № А50-4201/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/WjvdkMVW40bJ/> (дата обращения: 13.11.2020).
86. Решение АС г. Москвы от 30.12.2019 по делу № А40-225122/19. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
87. Решение АС Удмуртской республики от 23.08.2019 г. по делу А71-2363/2019. – СПС «Консультант Плюс» – <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 11.01.2020).
88. Решение от 14 января 2019 г. по делу № А40-23565/2018 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
89. Решение от 20 ноября 2019 г. по делу № А55-27980/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
90. Решение от 21 января 2020 г. по делу № А45-21326/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
91. Решение от 23 января 2019 г. по делу № А42-7695/2017 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
92. Решение от 25 сентября 2019 г. по делу № А27-17275/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
93. Решение от 3 марта 2020 г. по делу № А57-23676/2019 // Судебные и нормативные акты РФ. – <https://sudact.ru/arbitral/doc/JWzZRm7De9JP/> (дата обращения: 20.11.2020).
94. Решения Верховного Суда по налогам (Обзор за апрель 2020). – [https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya\\_verhovnogo\\_suda\\_po\\_nalogam\\_obzor\\_za\\_aprel\\_2020](https://zakon.ru/blog/2020/06/23/resheniya_verhovnogo_suda_po_nalogam_obzor_za_aprel_2020) (дата обращения: 13.11.2020).
95. Сазанов, О.В. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / О.В. Сазанов, Ю.А. Богачева // Экономические аспекты

- регионального развития: история и современность: сборник VIII всеросс. науч.-практической конф. с междунар. участием. – Елабуга–Екатеринбург. – 2017. – С. 175–178.
96. Семушкин, В.С. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров / В.С. Семушкин, Ю.В. Воробьева // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 12. – С. 56–59.
97. Сивашев, Д.В. Досудебный и судебный способы урегулирования налоговых споров / Д.В. Сивашев // Аллея науки. – 2018. – Т. 1. – № 6 (22). – С. 883–890.
98. Сивашев, Д.В. Налоговые споры, возникающие в связи с проведением выездных налоговых проверок / Д.В. Сивашев // Аллея науки. – 2018. – Т. 3. – № 6 (22). – С. 737–743.
99. Соловьев, А.А. О некоторых процедурах разрешения споров мирным путем / А.А. Соловьев // Вестник арбитражного суда Московской области. – 2019 – № 1. – С. 49–60.
100. Стадник, А.А. Рассмотрение налоговых споров в арбитражном судопроизводстве / А.А. Стадник // novaUm.Ru. – 2018. – № 16. – С. 466–468.
101. Статистика налоговых споров за 2018 год // Компания Taxadvisor. Официальный сайт. – <http://blog.taxadvisor.ru/> (дата обращения: 22.12.2019).
102. Судебный порядок разрешения налогового спора. – <https://pravous.ru/nalogovye-sudebnye-spory/> (дата обращения: 04.11.2020).
103. Тедеев, А.А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков / А.А. Тедеев // Юрист. – 2004. – № 1. – С. 84–89.
104. Топ-5 налоговых споров за первое полугодие 2020. – <https://pravo.ru/story/223893/>. (дата обращения: 13.11.2020).
105. Файрузова, Ю.М. Рассмотрение и разрешение налоговых споров в судах общей юрисдикции / Ю.М. Файрузова // Современные научные исследования и разработки. – 2018. – Т. 1. – № 5 (22). – С. 648–649.
106. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. – <https://www.nalog.ru/> (дата обращения: 23.11.2020).
107. Хватова, Э.В. Актуальные проблемы налоговых споров в современной России / Э.В. Хватова // Дневник науки. – 2018. – № 12 (24). – С. 39.
108. Цветков, И.В. О необходимости разработки методологии разрешения налоговых споров / И.В. Цветков. – СПС «Гарант» (дата обращения: 04.11.2020).
109. Чебанова, Е.А. Актуальные проблемы реализации прав налогоплательщиков при рассмотрении налоговых споров / Е.А. Чебанова // Вестник экономической безопасности. – 2019. – № 2. – С. 314–317.
110. Чертков, Н.Н. Разрешение налоговых споров в США / Н.Н. Чертков, О.С. Токарева // Евразийский союз ученых. – 2020. – № 1 (70). – С. 44–50.
111. Шабалина, К.В. Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров / К.В. Шабалина // В сборнике: Современные социально-экономические процессы: проблемы, закономерности, перспективы сборник статей IV Международной научно-практической конференции. – 2018. – С. 188–193.

112. Шишкин, Р.Н. Налоговые споры: как правильно защитить интересы организации? / Р.Н. Шишкин. – СПС «Гарант». – <https://www.garant.ru/article/644758/> (дата обращения: 27.09.2020).