

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА  
Кафедра трудового права и предпринимательства

Заведующий кафедрой  
Доктор юридических наук, доцент  
Л.В. Зайцева

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
магистра

**ОСОБЕННОСТИ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ С УЧАСТИЕМ  
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

40.04.01 «Юриспруденция»

Магистерская программа «*Корпоративный юрист*»

Выполнил работу  
Студент 3 курса  
*заочной*  
формы обучения

Рыбин Максим Константинович

Научный руководитель  
*Кандидат юридических наук,*  
*доцент*

Абакумова Ольга Александровна

Рецензент  
*Начальник отдела налоговой*  
*практики ПАО «Авиакомпания*  
*«ЮТэйр»*

Потапова Татьяна Николаевна

Тюмень  
2020 год

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ.....	7
1.1. Историческое становление механизма разрешения налоговых споров в России.....	7
1.2. Понятие, виды, признаки и основные принципы механизма разрешения налоговых споров.....	20
ГЛАВА 2. ПОРЯДОК И ОСОБЕННОСТИ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ .....	38
2.1. Внесудебное и судебное урегулирование налоговых споров .....	38
2.2. Особенности разрешения налоговых споров в России и за рубежом (сравнительно-правовой аспект).....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	72
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	77

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в Российской Федерации активно развиваются рыночные отношения. Государство выступает регулятором таких отношений, устанавливая на законодательном уровне правила, необходимые для соблюдения налогового законодательства и осуществляет контроль за их исполнением. Контроль осуществляется при помощи специально созданных налоговых органов.

Неотъемлемой частью существования государства, а также самым сложным в управлении и реализации обязанностей перед государством является уплата налога всеми лицами, которые признаются налогоплательщиками или плательщиками сборов.

Следует учитывать, что в Налоговый кодекс Российской Федерации ежегодно вносится большое количество поправок. Данная отрасль права является быстро меняющейся. Поэтому рассмотрение особенностей механизма урегулирования налоговых споров является весьма актуальной темой в силу нескольких причин. Во-первых, это связано с многочисленными делами, рассматриваемыми как в досудебном, так и судебном порядке с участием предпринимателей и налоговых органов. Во-вторых, на сегодняшний день не существует законодательно закреплённого термина «налоговый спор», в связи с этим необходимо чётко разграничивать возникающие между сторонами споры в качестве налоговых и других, смежных с налоговыми, но не являющихся таковыми. В-третьих, данная категория споров является одной из наиболее сложных при разрешении, чем представляет собой интерес для более детального и всеобъемлющего изучения.

Объектом работы являются общественные отношения, складывающиеся в связи реализацией механизма разрешения налоговых споров.

Предмет работы – нормы права, регулирующие механизм разрешения налоговых споров, научная и учебная литература, материалы судебной практики.

Целью работы является исследование механизма разрешения налоговых споров. Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

- 1) рассмотреть историко-теоретические аспекты механизма разрешения налоговых споров;
- 2) исследовать действующее законодательство и судебную практику на предмет определения дефиниции «налоговые споры». Составить классификацию видов налоговых споров;
- 3) изучить принципы, лежащие в основе рассмотрения налоговых споров;
- 4) проанализировать практику применения внесудебного урегулирования налоговых споров;
- 5) проанализировать практику применения судебного урегулирования налоговых споров;
- 6) выявить основные проблемы разрешения налоговых споров и предложить возможные пути совершенствования законодательства;
- 7) провести сравнительную характеристику с опытом зарубежных стран.

Методология работы состоит из общенаучных методов (описание, синтез, дедукция, индукция, обобщение, аналогия), частнонаучных (сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический) и диалектического метода познания.

При изучении темы диссертационного исследования использовались труды учёных по общей теории права, конституционного, гражданского и административного права, таких как: Алексеев С.С., Арзуманова Л.Л., Бобошка Н.М., Болтинова О.В., Бурова А.С., Васильева Е.Г., Викуленко А.Е., Винницкий Д.В., Витрянский В.В., Грачева Е.Ю., Губенко, Е.С., Дунканич Л.В., Жидкова Е.Ю., Иванова В.Н., Ильин А.Ю., Карасева М.В., Миляков Н.В., Пансков В.Г., Романовский М.В., Смолицкая Е.Е., Суглобова А.Е., Цинделиани И.А., Черник Д.Г., Шершеневич Г.Ф., Яковлева В.Ф.

Немаловажную помощь в решении задач диссертационного исследования оказали труды специалистов в области налогового права — Абакумова О.А., Агузарова Ф.С., Алмирзоев М.Г., Ардашев В.Л., Бакунин А.В., Бразгалин А.В., Бабанин В.А., Бычихина К.В., Вахитов Р.Р., Гасиева З.П., Гюева Е.Г., Дадашев А.З., Злобина Л.А., Ибрагимова Л.Д., Ильин А.Ю., Капкаев А.А., Караханян

С.Г., Конюхова А.А., Лупарев Е.Б., Лыкова Л.Н., Мигачева Е.В., Насырова В.И., Овсянников С.В., Орахелашвили Д.Б., Пансков В.Г., Рыбакова С.В., Собченко Н.В., Султангаджиев Ш.М., Тимошенко И.В., Шагапов А.П., Шередко Е.В., Шестакова Е.В., Штромвассер И.Р., Эриашвили Н.Д., Янкевич С.В. и других, которые рассматривали понятие и виды налоговых споров, проблемы досудебного и судебного урегулирования налоговых споров.

В работе использовались труды следующих зарубежных ученых: Meyercord L., Mathews G.P.

Нормативную правовую базу в том числе составили следующие источники: Конституция Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс (часть первая) РФ, Налоговый кодекс (часть вторая) РФ, другие законы и подзаконные нормативные правовые акты.

Проблемные аспекты налогового законодательства были рассмотрены с учетом складывающейся судебной практики. В работе использовались материалы судебной практики различных судебных инстанций: Верховного суда РФ, арбитражных судов округов и арбитражных апелляционных судов, исследовались позиции Пленума Верховного суда РФ, Высшего арбитражного суда РФ.

Научная новизна работы заключается в выявлении проблем досудебного и судебного порядка урегулирования споров по результатам налоговых проверок и предложении вариантов их разрешения.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в рассмотрении наиболее проблемных вопросов, возникающих при рассмотрении налоговых споров на досудебном и судебном уровнях. Выработаны рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере налогообложения. Предложено внедрение новых правовых институтов в систему налогового права.

Результаты данного исследования могут быть применены в нормотворческой и правоприменительной деятельности органов власти в процессе дальнейшего совершенствования механизма рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

Структура магистерской диссертации состоит из введения, двух глав, объединяющих четыре параграфа, заключения и библиографического списка.

## ГЛАВА 1. ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕХАНИЗМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

### 1.1. Историческое становление механизма разрешения налоговых споров в России

Для более предметного изучения вопроса о развитии законодательства о налоговых спорах в России необходимо обратиться к истории налогового законодательства, истории создания и функционирования административных и судебных органов, осуществляющих контроль в данной сфере. Учитывая богатый исторический опыт нашего государства, представляется возможным рассмотреть практику регулирования налоговой сферы с учётом различных общественно-экономических формаций.

Основными вехами развития налогового законодательства можно считать следующие: налогообложение в допетровскую эпоху IX - XVII вв., налоговые реформы Петра I и реформы в дореволюционной России 1700 — 1917 гг., реформы периода НЭП 1922 — 1929 гг., налоговые реформы в СССР 1929 — 1991 гг. и реформы в современной России.

Каждый из перечисленных этапов обладает характерными особенностями. В данной работе рассматриваемые этапы интересны с точки зрения возможности обжалования решений, действий должностных лиц соответствующих органов, т. е. сама по себе возможность появления такого явления как «налоговый спор».

Особенностью является то, что практически на всём этапе формирования и становления налоговой системы в России, который занимает весь первый период и охватывает восемь веков, практически отсутствовали какие-либо механизмы обжалования решений административных органов, действий должностных лиц, занимающихся сбором пошлин, податей, налогов.

К XIV веку в Московском государстве сформировалась система кормлений (феодалная система). Лояльные князю люди за военную службу

получали в управление определённую территорию. По сложившейся практике кормленщик на подвластной территории назначал своих подчинённых собирать с населения пошрины и прямые налоги. Населению предоставлялось право подавать челобитную (жалобу) на злоупотребления сборщиков пошрин, налогов непосредственно князю.

В дальнейшем, в XVI веке во времена правления Ивана IV был сформирован Челобитный приказ, просуществовавший более века. По своей сути это был первый государственный орган, созданный для приема жалоб. Основной его деятельностью была административно-распорядительная функция. Поступившие жалобы визировались и распределялись для рассмотрения по существу в соответствующие приказы, либо поступали непосредственно царю.

Следующей вехой преобразований налоговой системы стали реформы Петра I. В 1699 году была создана Бурмистерская палата, позднее переименованная в Ратушу. Целью создания было желание организовать центральное финансовое учреждение России на манер европейских государств. В указе Петра I от 30 января 1699 года были приведены следующие слова: «для управления казенными сборами и градскими повинностями». Однако, вскоре функции по управлению налогами были переданы губернаторам.

Во время правления Александра I в 1802 году создается Финансовое министерство, которое функционировало довольно длительное время и было ликвидировано только с распадом Российской империи. Структура органа была следующая: он состоял из различных департаментов, контролирующих дела в зависимости от своей компетенции. В 1811 году был образован департамент, занимающийся податями и сборами. К началу следующего столетия в рамках министерства было уже несколько департаментов, ведающих налогами: департамент таможенных сборов, департамент неокладных и окладных сборов.

Изучив законодательство, действовавшее до 1860-х гг. можно сделать вывод, что возможности судебного обжалования решений органов, действий должностных лиц, занимавшихся сбором налогов, податей, таможенных



платежей, предусмотрено не было. Что касательно административного порядка обжалования, то возможность такая присутствовала, однако данная процедура так и не была чётко регламентирована.

Функции контроля за сбором пошлин, налогов и иных обязательных платежей в 1885 г. по инициативе министра финансов Бунге Н.Х. возложили на податных инспекторов, которые являлись сотрудниками созданной податной инспекции. Начиная с этого момента в России появляется такая категория споров как «налоговые». В рамках своей исторической эпохи данные споры именовались «податные дела».

Согласно духу времени сбор всех обязательных платежей (налогов, пошлин и проч.) происходил в беспорном порядке. Существовали правила, установленные Сводом губернских учреждений и Уставом казенного управления, регулирующие возможность подачи жалобы на противоправные действия должностных лиц.

Губернские присутствия, согласно вышеуказанным правилам, были уполномочены рассматривать такие налоговые споры. Данный орган существовал вне судебной системы и занимался рассмотрением административно-правовых споров. Не существовало законодательно закреплённых процессуальных правил, которыми он должен был руководствоваться при рассмотрении дел. Функционирование таких присутствий не носило регулярный и систематичный характер, что являлось главной проблемой.

Следующей инстанцией по отношению к губернскому присутствию являлся Сенат, который мог быть как апелляционной, так и кассационной инстанцией. Данный орган состоял из двух департаментов. Частные жалобы на административные акты о взыскании недоимок по налогам рассматривались в первом департаменте Сената. При рассмотрении таких споров Сенатом также было неясно какими правилами руководствоваться. Отсутствовали законодательно закреплённые чёткие процессуальные правила. Поэтому к каждому конкретному делу применялся «ситуационный» подход.

Таким образом, на данном периоде появляется первая двухуровневая система по рассмотрению налоговых споров. Рассмотрение споров происходит в административном порядке. Характерной особенностью, как было указано выше, является то, что не было чётких процессуальных правил при рассмотрении споров. Поэтому важным элементом являлось субъективное отношение лиц, осуществляющих рассмотрение споров.

В 1898 году было принято Положение о государственном промысловом налоге [Морозов, с.154]. Данный нормативно правовой акт был весьма прогрессивным по меркам своего времени. В соответствии с ним была существенно реформирована система налогообложения России, сформирован целый ряд государственных органов, занимающихся промысловым обложением. Также он предусматривал и создание специальной административно-судебной инстанции для рассмотрения споров по промысловому налогу. Принятие нового закона способствовала увеличению количества споров между предпринимателями и налоговыми органами. Система обжалования решений оставалась двухуровневой. На первом этапе жалоба подавалась в губернское по промысловому налогу присутствие, на втором этапе в Правительствующий сенат. Решение Сената была окончательным и не подлежало обжалованию.

Позднее в России под руководством министра внутренних дел Столыпина П.А. был разработан проект реформы структуры государственного управления. В соответствии с данным проектом предполагалось создание органов административной юстиции — административных судов, имеющих трёхуровневую систему. Тем самым, гражданам и предпринимателям могла быть обеспечена возможность защищать свои интересы в спорах с налоговыми органами в судебном порядке, что значительно бы укрепило позицию налогоплательщика по отношению к государству. Однако, ввиду сложившихся обстоятельств, провести реформу не удалось.

Подводя итог по рассмотрению налоговых споров в дореволюционной России, можно сделать следующие выводы. Данный период характеризуется формированием налоговой системы. Главной функцией такой системы являлся

сбор обязательных платежей, который всегда происходил в бесспорном порядке. Элементы обжалования таких решений, действий должностных лиц появились ещё с XIV века, однако они носили общий характер и не обладали спецификой налоговых правоотношений. Наиболее полноценный и действенный правовой механизм появился только в середине XIX века, но и он не обладал регламентированными процессуальными правилами. Административная юстиция в царской России не смогла выделиться в самостоятельную отрасль права, которая могла бы эффективно и демократично разрешать административно-правовые споры, но тем не менее, была создана надёжная база для перенятия лучшего европейского опыта. Однако, в дальнейшем этому помешала революция 1917 года.

Пришедшие к власти большевики трактовали юриспруденцию как «буржуазную» отрасль знания, поэтому многие наработки, которые были подготовлены до 1917 года так и остались невостребованными. Советский период также не был единообразным и на разных этапах к вопросу о формировании модели административной юстиции для разрешения в том числе налоговых споров подходили по-разному.

В 1917 году старая система претерпела существенные изменения. Общие судебные установления были отменены, ликвидирован Правительствующий Сенат. Проблема функционирования деятельности органов управления, фискальных органов остро стояла на повестке дня, не был решён вопрос с разрешением споров, связанных с осуществлением этой деятельности. Поэтому период с 1917 г. по 1924 г. характеризуется созданием специальных государственных органов, в том числе и органов, уполномоченных разрешать налоговые споры.

Первым шагом на пути решения данной проблемы стало создание специального Комитета по рассмотрению жалоб при Народном Комиссариате Государственного контроля РСФСР. На местном уровне создавались местные бюро жалоб. Указанные органы были сформированы посредством принятия Декрета ВЦИК и СНК о реорганизации государственного контроля от 09 апреля

1919 года.

Таким образом, система стала двухэтапной. К 30 июня 1921 года местные бюро расширили свою компетенцию и получили право рассматривать поступающие заявления по существу, а не только принимать их и вести учет как это было ранее.

Наравне с местными бюро функционировали иные государственные органы, уполномоченные заниматься рассмотрением и разрешением административно-правовых споров. К их числу относятся: уездные (окружные) комиссии по заявлениям граждан на деятельность по взысканию налогов участковыми комиссиями по налогообложению. Функционирование этой структуры осуществлялось по принципу состязательности сторон.

В 1923 году вступил в силу ГПК РСФСР. Как отмечает Тимошенко И.В., с принятием кодекса был сформирован четкий и регламентированный порядок по подаче и рассмотрению жалобы на действия контролирующих органов и был закреплен принцип состязательности правосудия. Был утвержден судебный контроль за законностью в сфере административного управления [Тимошенко, с. 42].

Постановление ЦИК и СНК СССР от 02 октября 1925 года утвердило документ, регулирующий общественные отношения, связанные с уплатой и взиманием налогов. Пятый раздел документа предусматривал возможность направления жалобы на действия инспекторов, их помощников. Жалоба подавалась в вышестоящие органы – комитет или финансовый отдел через орган, вынесший решение. Причем такой орган направлял жалобу и свое заключение по жалобе в семидневный срок. Решения комитетов или финансовых отделов могли быть обжалованы в вышестоящие органы до комиссариатов республик и далее в Народный комиссариат Финансов СССР.

Таким образом, была сформирована четкая иерархия органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры, были установлены ограничительные сроки. Данное положение позволяет говорить о создании административного порядка разрешения подобного вида споров.

В дальнейшем, проблемой на пути развития данных правоотношений стало смещение официальной политики в сторону того, что стали формироваться взгляды на отсутствие конфликтов между органами государственной власти и трудящимися массами, государственными организациями. В результате чего, интерес государства и научного сообщества регулировать административные споры, в том числе и налоговые споры, стал постепенно сходить на нет.

Следующий этап развития наступил в 1932 году с принятием Постановления ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 года № 48/1402. Данный нормативный акт изменил устоявшуюся систему: старые правила подлежали отмене. Актом введено в действие положение, регулирующее взыскание налогов и иных платежей.

Согласно статье 23 документа все платежи взыскивались в бесспорном порядке по распоряжению контролирующих органов. Был предусмотрен раздел, предусматривающий порядок обжалования таких действий и распоряжений по взысканию обязательных сборов. Принятое решение можно было обжаловать в течение 1 месяца с момента вынесения. Обжалование осуществлялось посредством направления заявления в вышестоящий орган. Решение такого органа являлось окончательным и обжалованию не подлежало. Срок для рассмотрения жалобы был пятидневным.

Проанализировав нормы нового положения можно сделать следующие выводы по отношению к Постановлению ЦИК и СНК СССР от 02 октября 1925 года: во-первых, уменьшен срок рассмотрения жалобы с семидневного на пятидневный, во-вторых, жалобы стали рассматриваться органом, должностное лицо которого вынесло обжалуемое решение. Тем самым, с одной стороны, уменьшение сроков было на пользу налогоплательщикам, уменьшая бюрократическую волокиту, а с другой стороны, при рассмотрении спора тем же органом, отсутствовала объективность при его рассмотрении. Поэтому наличие данной процедуры можно считать формальностью. Какие-либо конфликты между населением и администрацией в силу сложившейся

политической обстановки казались диссонансам и сводились на нет.

Следующий этап заключался в принятии Конституции СССР 1936 года, которая содержала в себе нормы, закрепляющие осуществление правосудия только судом, обеспечивала независимость судей и их подчинение только закону. После принятия Конституции последовал ряд изменений в нормативных правовых актах, принятых ранее, а также принятие новых нормативных правовых актов. Например, было принято Постановление ЦИК № 94 и СНК СССР № 603 от 11 апреля 1937 г. «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан». Характерной чертой являлось рассмотрение данной категории споров по правилам особого производства, предусмотренным ГПК РСФСР 1922 года. В данном случае суд не разрешал спор о праве, присутствовала презумпция отсутствия спора между налогоплательщиком и государством. Однако, налогоплательщик мог представлять свои возражения и за ним закреплялись определённые процессуальные права. Данный правовой механизм нельзя считать демократичным, но он отвечал сложившимся условиям времени.

Дальнейшие изменения последовали в начале 60-х гг. XX в. с принятием 21 июня 1961 г. Указа Президиума Верховного Совета СССР «О дальнейшем ограничении применения штрафов, налагаемых в административном порядке». Было предоставлено право обжаловать в судебном порядке решения административных органов. Граждане получили право обжаловать в судебном порядке административные штрафы, наложенные соответствующими органами.

Глава 25 нового Гражданского процессуального кодекса РСФСР 1964 г. регламентировала особенности рассмотрения административных дел о взыскании с граждан недоимок по налогообложению. Правила, предусмотренные настоящим кодексом, практически целиком соответствовали нормам, установленным в 1937 году. Положительным моментом являлось

закрепление процессуальных прав, гарантий, перенесённых на специфику налоговых правоотношений. Это обеспечивало более эффективное и демократичное рассмотрение налоговых споров.

Принятая в 1977 году Конституция СССР предусматривала право обжалования административных действий. Однако, конкретный механизм был разработан на законодательном уровне лишь в конце 80-х гг. XX в.

Последующим шагом было утверждение «Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» от 26 января 1981 года. Указанное положение разграничивало взыскание недоимки с предприятий, учреждений, организаций и отдельно — граждан. В первом случае взыскание недоимки происходило в бесспорном порядке, достаточно было лишь решения государственной налоговой инспекции. Во втором случае был предусмотрен другой порядок. Взыскание недоимки могло быть произведено только по решению суда.

Также по отношению к гражданам был предусмотрен досудебный порядок урегулирования споров. Первоначально налоговый орган производил арест имущества должника и вручал недоимщику уведомление о передаче дела в суд, если в течение десяти дней с момента ареста имущества задолженность не будет погашена.

В случае несогласия налогоплательщика с решением налогового органа была предусмотрена возможность обжаловать решение. Жалоба подавалась в орган, вынесший решение. Жалобы рассматривались и решение по ним принималось в течение одного месяца. Указанное решение могло быть обжаловано в вышестоящий орган и в дальнейшем была предусмотрена возможность обжаловать в судебном порядке.

Как становится видно, к 80-м гг. происходит значительная либерализация законодательства, появляются новые правовые механизмы разрешения налоговых споров. Помимо административного порядка разрешения споров, закрепляется и судебный порядок. Устанавливаются новые процессуальные права и возможности разрешения спорных ситуаций.

Распад СССР и формирование нового российского государства неизбежно повлияли на преобразования законодательства в целом. Государство ускоренными темпами занималось нормотворчеством. Не стала исключением и сфера налогообложения. Тот законодательный массив, принятый в относительно сжатые сроки, а также смена политического курса, переход от плановой экономики к рыночной, безусловно повлияли на большое количество противоречий и пробелов, появившихся в правовой сфере.

Начиная с 1991 года можно выделить следующие особенности, вытекающие из преобразований в области налоговых споров: во-первых, это принятие Конституции Российской Федерации, закрепившей право граждан на обжалование действий органов государственной власти, во-вторых, это появление и развитие российского гражданского и арбитражного процессуального законодательства, закрепляющего отдельные правила по разрешению публично-правовых споров, в том числе споров с налоговыми органами и в-третьих, формирование налогового права, как полноценной отрасли права, реформирование налогового законодательства и установление общих правил разрешения налоговых споров.

С 1991 года налоговая система Российской Федерации претерпела значительные изменения. Был принят ряд нормативных актов, которые легли в основу современной российской налоговой системы. Так, например, одними из первых актов, закрепивших право налогоплательщиков на обращение в органы судебной власти от незаконных решений налоговых органов, действий должностных лиц стали: Закон РСФСР от 21 марта 1991 года № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» и Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Возможность обжалования актов налоговых органов была предоставлена как гражданам, так и организациям. Однако, несмотря на предоставление такого права, его реализация была затруднена в связи с тем, что закон не предусматривал порядка обжалования, то есть процессуальные нормы на тот момент отсутствовали.



Помимо этого, закон РСФСР «Об основах налоговой системы» включал в себя сведения о том, что взыскание обязательных платежей, предусмотренных действующим законодательством с физических лиц производится в судебном порядке, а с юридических в бесспорном. Как следствие, споры о признании актов налогового органа недействительными с участием юридических лиц стали достаточно массовой категорией дел, рассматриваемых органами судебной власти.

Следующим нормативным актом, регулирующим рассматриваемые правоотношения и принятым в современной России, стал уже утративший законную силу Закон РФ от 27.04.1993 № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан». Данный нормативный акт основывался на Декларации прав и свобод человека и гражданина. Тем самым было подтверждено одно из самых главных правил — право граждан на обращение в суд при условии нарушения их прав должностными лицами, органами государственной власти.

12 декабря 1993 года на всенародном голосовании по принятию проекта Конституции Российской Федерации принимается Основной закон российского государства, закрепивший правовые основы новой страны в соответствии с современными тенденциями. Новая конституция предусматривала следующее положение: судебная власть в Российской Федерации осуществляется посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства, а статья 46 Конституции гарантирует право граждан на судебную защиту.

С середины 90-х годов начинается работа по созданию единого кодифицированного акта, регулирующего налоговые правоотношения. В июле 1998 года принимается Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. Данный кодекс вобрал в себя нормы различных отраслей права, включая процессуальные нормы. В связи с этим, многие положения противоречили или дублировали нормы действующих на тот момент ГПК РСФСР, АПК РФ 1995 года и ряда других нормативных актов. Сложившаяся

ситуация спровоцировала проблемы при правоприменении субъектами налоговых правоотношений.

В дальнейшем, принятие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в 2002 году сгладили многие противоречия между налоговым и процессуальным законодательством.

Следующие изменения были связаны с необходимостью разгрузить органы судебной власти от возросшего количества налоговых споров.

Первое из них было принято 04 ноября 2005 года Федеральным законом № 137-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров». В налоговый кодекс РФ были внесены изменения в части установления нового порядка взыскания обязательных платежей. Для взыскания с индивидуальных предпринимателей суммы налоговых санкций, не превышающей размера пяти тысяч рублей и суммы в размере пятидесяти тысяч рублей для юридических лиц, достаточно было решения соответствующего налогового органа. Обращение в органы судебной власти в этом случае не требовалось.

В заключение необходимо отметить следующее.

История развития правоотношений, возникающих в ходе налоговых споров, имеет в нашем государстве достаточно длительный период. Однако, наиболее полноценное законодательное закрепление данные правоотношения получили только в середине XIX века. Это является отправной точкой. С этого момента разрешение налоговых споров становится на новый уровень развития. Ведутся дискуссии в научных кругах, пишутся научные работы, меняется законодательство.

Главным достижением советского периода стало разделение правил по взысканию налоговых платежей с граждан и отдельно — организаций в 1937 году с принятием Постановления «Об отмене административного порядка и

установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан».

Современное российское законодательство, регулирующее налоговые правоотношения в сфере разрешения налоговых споров, сложилось, несомненно, под влиянием советской школы права. Однако, это не помешало вобрать в себя новеллы, принятые другими современными правовыми государствами. В настоящее время выработана достаточно широкая практика применения, но существуют и проблемы, в каких-то областях присутствуют противоречия, пробелы законодательства. Это говорит о необходимости дальнейшего реформирования, модернизации российского законодательства в области налоговых правоотношений в целом и в части разрешения налоговых споров.

## 1.2. Понятие, виды, признаки и основные принципы механизма разрешения налоговых споров

В российском законодательстве отсутствует прямо закреплённый термин «налоговый спор», но, как правило, данная формулировка активно используется в судебной практике. В связи с этим, необходимо обратиться к научным источникам для сопоставления определений, выведенных различными учёными и выявления общих признаков. Закрепление термина «налоговый спор» на законодательном уровне является необходимым на сегодняшний день, так как споры в области налогообложения являются достаточно распространённой и сложной категорией дел.

Разногласие является сущностью любого спора, отсюда и исходит определение любого явления. Следует различать обычное понятие «спор» и «правовой спор». В широком смысле правовой спор – это спор о праве. Любой правовой спор характеризуется наличием составляющих элементов.

Изучив юридическую литературу, были выделены следующие дефиниции исследуемой категории. Так, по мнению Е.Б. Лупарева [Лупарев, с. 31], под налоговым спором следует понимать конфликтное публичное правоотношение, которое связано с уплатой обязательных платежей, направленное на защиту интересов налогоплательщика и публичных финансовых интересов государства.

С точки зрения С.В. Овсянникова [Овсянников, с. 145] налоговый спор представляет протекающий в законодательно закреплённой форме и разрешаемый соответствующими государственными органами юридический спор между государством и налогоплательщиком, связанный с исчислением и уплатой налогов.

Аналогичное определение даёт Д.Б. Орахелашвили [Орахелашвили, с. 16], который понимает налоговый спор как переданные на рассмотрение соответствующего органа разногласия сторон правоотношения, связанные с исчислением и уплатой налогов; по поводу их взаимных прав и обязанностей, а так же условий их реализации, требующее его разрешения на основе правовой

оценки действительности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий властно уполномоченной стороны.

Исследовав различные дефиниции налогового спора, можно выделить следующие элементы, присущие данной правовой категории:

1. Стороны спора.

Согласно статье 9 Налогового кодекса Российской Федерации субъектами налоговых правоотношения являются следующие стороны:

- физические лица и организации, которые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признаются налогоплательщиками и плательщиками сборов;

- физические лица и организации, которые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признаются налоговыми агентами:

- налоговые органы;

- таможенные органы.

Вышеперечисленные субъекты могут являться участниками налоговых споров. Исходя из специфики складывающихся отношений, взаимодействие в рамках спора происходит между частными субъектами, представленными: налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и с публичными субъектами в лице: налоговых органов и таможенных органов.

Одна из сторон всегда является властным субъектом — государством. Государство представляют уполномоченные органы — Федеральная налоговая служба и её территориальные подразделения, а также таможенные органы. Данные органы обладают специальной компетенцией, российское законодательство достаточно подробно регламентирует их права и обязанности, круг вопросов, которые они уполномочены разрешать, цели и задачи. В частности, статьи 31 и 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) предусматривают права налоговых органов и обязанности должностных лиц.

Законодательное закрепление прав и обязанностей позволяет гарантировать права и законные интересы налогоплательщиков, тем самым

компенсируя властный характер возникающих правоотношений.

В научной литературе ведутся дискуссии о неполноте указанного перечня [Бурнышева, Львова, с. 229]. Многие авторы предлагают дополнить его представительными органами РФ, финансовыми органами или субъектами с особым статусом, например, банковскими организациями. Налоговые органы входят в структуру государственных органов РФ, поэтому стоит учитывать и межведомственное взаимодействие с органами Росреестра, МВД, юстиции и т.д. В рамках налогового контроля фискальный орган взаимодействует с налогоплательщиками, специалистами, переводчиками, понятыми и другими субъектами.

В рамках перечня, предусмотренного ст. 9 НК РФ, тоже возникают вопросы. Например, особое положение в рамках налоговых правоотношений занимают крупнейшие налогоплательщики, критерии для определения которых определяются приказом ФНС России от 16 мая 2007 № ММ-3-06/308@.

К особым субъектам можно отнести консолидированную группу налогоплательщиков, что предусмотрено статьей 25.2 НК РФ. Для данной группы в кодексе предусмотрены специальные нормы, регулирующие привлечение к ответственности.

Не каждый такой субъект налоговых правоотношений может быть стороной налогового спора, но нет сомнений, что он может быть участником налогового спора на различных этапах процедуры.

Однако, в спорах по делам, связанных с оспариванием нормативных правовых актов о налогах и сборах, со стороны публичного субъекта может выступать лицо, которое в случаях, предусмотренных законодательством, имеет право издавать нормативные правовые акты, связанные с налогообложением, что предусмотрено пунктом 1 статьи 4 НК РФ.

## 2. Предмет спора.

Предмет налогового спора может быть различным, в зависимости от того, что оспаривается заявителем, но, как правило – это права и обязанности участников складывающихся правоотношений. Например, налогоплательщик

может оспаривать законность ненормативного правового акта, вынесенного налоговым органом или действие (бездействие) должностного лица налогового органа.

С другой стороны, если налоговые органы являются заявителем, то предметом налогового спора может выступать неисполнение плательщиками налогов их обязанностей, которые установлены НК РФ.

Таким образом, предметом налогового спора являются правоотношения, связанные с исчислением и взысканием налогов и иных обязательных платежей. Данные споры возникают в ходе реализации налоговых правоотношений. Однако, на практике иногда возникает проблема разграничения налоговых правоотношений с гражданскими. Так, пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) прямо установлено, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не установлено законом.

Вместе с тем, при разрешении судебными органами налоговых споров, приходится использовать нормы гражданского законодательства. Это не является противоречием, налоговые обязательства возникают в сфере имущественного оборота. Например, заключение соответствующих договоров, обладание каким-либо имуществом имеют в равной степени значение, как для гражданского, так и налогового законодательства. Поэтому при разрешении налогового спора необходимо давать надлежащую оценку гражданским правоотношениям, которые имеют важное значение для налогового законодательства.

Помимо прав и обязанностей, предметом налогового спора может выступать соответствие нормативного акта другому акту, имеющему большую юридическую силу. Таким образом проверяется его законность.

### 3. Основание налогового спора.

Основание налогового спора тесно связано с предметом. Если заявителем является налогоплательщик, то основанием является предположение о нарушении его прав актом нормативного или ненормативного характера или

действия (бездействия) должностных лиц. В случае если заявителем является налоговый орган, то основанием является неисполнение или ненадлежащее исполнение налогоплательщиком своих обязанностей.

Рассмотрим классификацию налоговых споров по следующим основаниям [Иванова, с.428]:

1. В зависимости от инициатора спора: споры, возникающие по инициативе налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

1) спор, инициированный налоговыми органами. Налоговые органы могут взимать налоговые санкции с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;

2) инициаторами спора являются иные лица. Такие споры возникают между другими лицами и налоговыми органами, они могут возникнуть, если другие лица возражают против решения или действия налоговых органов и не связаны с уплатой налогов.

2. По предмету налоговых споров могут быть:

1) споры, возникающие в связи с причинением вреда незаконными действиями налоговых органов или незаконными действиями должностных лиц;

2) споры об исполнении налоговых обязательств лицами;

3) законодательство о налогах и сборах.

3. По содержанию требований, предъявленных одной из спорящих стороны к другому:

1) о возмещении убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) их должностных лиц;

2) о взыскании налоговых санкций с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;

4. В порядке рассмотрения:

1) внесудебная процедура - рассмотрение вышестоящими налоговыми органами жалоб налогоплательщиков и плательщиков сборов на неправомерные действия нижестоящих налоговых органов, на действия (бездействие) их должностных лиц;



2) судебный процесс предполагает рассмотрение налоговых споров, возникающих по искам фискальных лиц в суде.

Таким образом, основываясь на изучении дефиниции налогового спора, ее содержания и видах налогового спора, можно выделить следующие признаки, присущие исследуемой категории:

- 1) наличие особенного предмета (объекта) спора;
- 2) наличие специального субъектного состава;
- 3) регламентированная законом форма;
- 4) разрешение споров соответствующими государственными органами;
- 5) юридическое неравенство субъектов спора.

Любая правовая система или отрасль права характеризуется определенными установками, которые пронизывают их структуру и определяют организационную основу. Такие установки можно назвать правовыми принципами. Отрасль налогового права не является исключением. В частности, при разрешении налоговых споров применяются как общеправовые принципы, которые содержатся в различных отраслях права (финансового, административного) так и частные, которые относятся только к налоговому праву. Стоит заметить, что отсутствует единая система принципов, обеспечивающая механизм разрешения налоговых споров, но между всеми принципами из разных отраслей права есть определенная взаимосвязь. Это является нормальным для любой отрасли права.

Принципы имеют огромное значение при разрешении налоговых споров. Важность их определяется следующим. Во-первых, они являются ориентиром для законодателя при осуществлении нормотворческой деятельности, связанной с совершенствованием механизма разрешения налоговых споров. Во-вторых, правоприменительные субъекты, например, налоговые органы, осуществляющие непосредственное разрешение налоговых споров, обязаны руководствоваться принципами и как следствие, это позволяет правильно применять законодательство и объективно разрешать налоговый спор.

Все правовые принципы, которые относятся к механизму разрешения налоговых споров, можно условно разделить на четыре основные группы.

К первой группе традиционно относятся принципы, закрепленные в Конституции РФ. Они играют важнейшую роль во всех сферах жизни общества и в формировании любых правовых институтов.

Вторая и третья группа принципов связана с досудебным способом урегулирования налоговых споров (административным порядком) и, соответственно, с судебным способом разрешения налоговых споров.

К четвертой группе можно отнести общие принципы, присущие налоговому праву.

Для начала требуется рассмотреть основополагающие конституционные принципы, которые используются в механизме разрешения налоговых споров. Пункт 2 статьи 15 Конституции РФ устанавливает принцип законности. Согласно данному принципу, все публичные субъекты (органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица) частные субъекты (граждане, объединения граждан) обязаны соблюдать Конституцию РФ и законы. В механизме разрешения налоговых споров данный принцип проявляется в том, что создается определенная правовая основа для функционирования органов государственной власти, в компетенцию которых входит, в том числе разрешение этих споров. Правовая основа создается путем принятия соответствующих нормативных правовых актов, подзаконных актов, которые регулируют деятельность правоприменительных органов. Данный принцип является важнейшим, чтобы субъекты налоговых споров надлежащим образом исполняли соответствующие процедуры, необходимо их процессуальное регулирование.

Например, в Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 февраля 2019 года (дело № А26-3154/2018), установлено, что инспекцией федеральной налоговой службы вынесено решение в отношении общества с ограниченной ответственностью о начислении недоимки по налогу, пени и штрафа. Общество с ограниченной ответственностью, посчитав, что на

основании Федерального закона от 28.12.2017 № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» недоимка, пени и штраф подлежат списанию, обратилось в арбитражный суд с иском заявлением об оспаривании незаконного бездействия налогового органа.

Обязательный досудебный порядок соблюден обществом не был. Арбитражный суд первой инстанции в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований, привлек к участию в деле Управление федеральной налоговой службы (далее – УФНС) по соответствующему субъекту. В процессе рассмотрения дела, суд, выслушав позицию третьего лица, указал, что УФНС выразило свою позицию по существу дела. Вследствие чего ясно, что решение вопроса в досудебном порядке невозможно. Следовательно, есть все основания для рассмотрения дела.

В данном случае видно, что нарушен принцип законности. Судом первой инстанции допущена грубая ошибка. В силу статьи 138 НК РФ акты налоговых органов, 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. Пункт 2 указанной статьи предусматривает, что акты налоговых органов нормативного характера, действия или бездействие должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ.

Результатом рассмотрения жалобы налогоплательщика является вынесение вышестоящим налоговым органом одного из следующих решений: оставление жалобы без удовлетворения; отмена акта налогового органа ненормативного характера; отмена решения налогового органа полностью или в части; отмена налогового органа полностью или в части и принятие по делу нового решения; признание действий или бездействий должностных лиц незаконными и вынесение решения по существу.

Следовательно, о соблюдении обязательного досудебного порядка свидетельствует только одно из решений, перечисленных выше. Мнение третьего лица, заявленное в ходе рассмотрения дела, не может являться показателем соблюдения досудебного порядка.

Согласно пункту 67 Постановления Пленума ВАС №57 от 30 июля 2013 г. «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что судам необходимо принимать во внимание соблюдение заявителем обязательной досудебной процедуры, прежде чем принимать спор на рассмотрение суда.

Кроме того, частью 5 статьи 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) предусмотрено, что экономические споры, возникающие из экономических или публичных правоотношений, могут быть переданы на разрешение арбитражного суда только после соблюдения досудебного порядка урегулирования спора в случае, если такой порядок установлен федеральным законом.

На основании пункта 2 части 1 статьи 148 АПК РФ арбитражный суд должен был оставить исковое заявление без рассмотрения, при установлении несоблюдения обязательного претензионного или досудебного порядка, если его соблюдение предусмотрено законом.

Принцип законности является базовым для многих отраслей права. В отрасли налогового права он имеет особое значение. В своей деятельности налоговые органы должны соблюдать все установленные административно-процессуальные нормы. Принцип законности проявляется не только в этом. Так, например, если налогоплательщик привлекается к ответственности, то он имеет возможность оспорить решения налогового органа или действия (бездействие) должностных лиц. Также это и внутриведомственный контроль, прокурорский надзор. Для реализации принципа в НК РФ установлены нормы, регламентирующие порядок, форму и сроки обжалования принимаемых налоговым органом решений.

Следующие конституционные принципы закреплены в статье 45 и 46 Конституции РФ. Согласно указанным нормам - гарантируется защита прав и свобод человека и гражданина на государственном уровне; устанавливается гарантия судебной защиты прав и свобод; закрепляется возможность обжалования действий (бездействий) органов государственной власти, местного самоуправления и их должностных лиц в судебном порядке. Данные гарантии можно обобщенно назвать принципом гарантированной защиты прав и свобод человека и гражданина.

Статьей 35 Конституции РФ устанавливается возможность лишения имущества только по решению суда. Этот принцип можно связать с налоговыми спорами, результатом которых является взыскание с налогоплательщика штрафов, пени и налогов.

Помимо этого, налогоплательщику гарантируется возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, что зафиксировано принципом, содержащимся в статье 53 Конституции РФ.

Следующая группа принципов связана с досудебным урегулированием налоговых споров. Досудебный порядок регулируется в первую очередь НК РФ. Однако, в данном нормативном акте нет четко установленных принципов досудебного разрешения налоговых споров. Для их установления следует обратиться к принципам, применяемым при разрешении административно-правовых споров. Как ранее установлено, налоговый спор – является частным случаем административного спора в целом.

В основе любой административной процедуры разрешения споров лежит принцип законности. Большая часть остальных принципов необходима для обеспечения принципа законности при рассмотрении административных споров. Этот принцип все-таки, больше относится к первой группе. Поэтому помимо него можно выделить следующие принципы:

1) компетенция: только уполномоченные органы наделены разрешать определенные категории споров. Это позволяет обеспечить четкое

разграничение между органами государственной власти и усилить их ответственность за совершение каких-либо процессуальных действий. Так, например, согласно статье 139 НК РФ жалоба подается в вышестоящий налоговый орган. Это значит, что установлена исключительная компетенция вышестоящего налогового органа. В более общем смысле можно рассматривать применение этого принципа при разграничении полномочий между органами федеральной и региональной власти;

2) процессуальное равенство: заключается в обеспечении равного участия сторон в процессе, которое заключается как в равенстве перед законом, так и в наличии у каждой из сторон определенных взаимных прав и обязанностей;

3) достижение материальной истины: подразумевает внимательное исследование публичной стороной спора всех обстоятельств, являющихся важными для достижения справедливого результата рассмотрения административного спора;

4) доступность: реализуется через возможность каждой из сторон на любом этапе рассмотрения дела участвовать в различных процедурах, имеющих значение для правильного и законного рассмотрения спора;

5) гласность: данный принцип указывает на необходимость открытого рассмотрения административных дел. Однако, конечно же, присутствуют некоторые исключения из указанного принципа;

6) оперативность: требуется для разрешения дела в короткие сроки. Так, например, в НК РФ установлены определенные ограничения на рассмотрение и вынесение решения по поступившим жалобам;

7) ответственность должностных лиц за правильное и эффективное ведение процесса;

8) объективность и беспристрастность: проявляется при рассмотрении жалобы, поданной налогоплательщиком. Данные принципы являются базовыми и призваны поддерживать эффективное функционирование института апелляции. Его сущность заключается в том, что сотрудники налоговой при рассмотрении жалобы должны обеспечить полное, всестороннее рассмотрение

аргументов, приводимых в жалобе. Дело должно рассматриваться на началах независимости. Есть два аспекта беспристрастности: субъективная и объективная. Первый заключается в том, что должностное лицо, рассматривающее жалобу, не имеет личных интересов, а второй связан с отсутствием функционального влияния со стороны вышестоящих органов. В дальнейшем будет сделан вывод, что отсутствует полная функциональная беспристрастность в разрешении налоговых споров на досудебном уровне.

К принципам третьей группы, применяемым при рассмотрении налоговых споров органами судебной власти, можно отнести следующие:

1) презумпция толкования в пользу налогоплательщика (иных) лиц всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах. Пункт 6 и 7 статьи 3 НК РФ закрепляет данный принцип. Суды обязаны руководствоваться им в своей деятельности. Но стоит обратить внимание, что суд толкует не все противоречия в пользу плательщика налогов, а только те, которые невозможно устранить.

Данный принцип может быть отнесен и ко второй группе. Однако, использование его при рассмотрении налогового спора во внесудебном порядке существенно ограничено. Это связывается с тем, что внесудебный порядок помимо НК РФ регулируется большим количеством подзаконных нормативных актов, которые являются обязательными для исполнения налоговыми органами. Данные акты, в свою очередь, могут вступать в противоречие с федеральным законодательством.

Несомненно, что данный принцип в первую очередь защищает интересы налогоплательщика и направлен на соблюдение баланса законных прав и интересов. А.В. Брызгалин [Брызгалин, Бабанин, Штромвассер, с. 74] справедливо отмечает положительное влияние судебной системы на реализацию данного принципа, и, прежде всего, на влияние судей арбитражных судов, которые в условиях отсутствия четкого правового регулирования налоговых отношений пытались дать полную и объективную правовую оценку отдельных норм закона при разрешении налоговых споров. Как считает автор,

используя этот принцип принимались решения, которые носили характер судебных прецедентов.

Стоит учитывать, что использование этого принципа зависит от профессиональной компетенции судьи, рассматривающего дело. Судья должен понимать, что не все противоречия или сомнения могут толковаться в пользу плательщика налогов, а только те, которые базируются на неисправимых противоречиях закона. Использование данного принципа влечет большую ответственность для судьи, и он должен максимально понятно и полно обосновать свою правовую позицию.

Этот принцип очень тесно связан с принципом добросовестности, рассматриваемом в следующем пункте. Выводы разных авторов по этому принципу неоднозначны.

2) презумпция невиновности и добросовестности налогоплательщика. Устанавливается пунктом 6 статьи 108 НК РФ, которая предусматривает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения до того момента, пока это не будет установлено в предусмотренном законом порядке. Налоговые органы обязаны доказать виновность лица.

М.В. Карасева [Карасева, с. 25] относительно налогового законодательства формирует презумпцию добросовестности следующим образом: «пока не будет доказано обратное, налогоплательщик признается действующим добросовестно. Содержание этой правовой категории сводится к высказыванию мнения, что плательщик налогов действует добросовестно и в своем поведении руководствуется требованиями налогового законодательства».

Как отмечает Д.В. Винницкий [Винницкий, с. 135], в Российской Федерации проблема защиты добросовестного участника отношений и средства противодействия злоупотреблениям права в налоговой сфере не обсуждались надлежащим образом на правовом уровне. Как показывает практика судебных органов, налоговое законодательство требует четкого установления критериев для правовых установок «добросовестности» и «злоупотребления».

Российское налоговое законодательство не содержит такой дефиниции как



«добросовестность». Более того, нет четкого процессуального и материального урегулирования опровержения такой презумпции добросовестности налогоплательщика и не содержатся последствия такого опровержения.

Однако это не говорит о том, что современный законодатель и правоприменитель безразличен к данному принципу. Правовые позиции судов выработали определенные критерии, позволяющие определять добросовестность налогоплательщика.

Определением от 16.10.2003 N 329-О Конституционного суда Российской Федерации изложена правовая позиция относительно презумпции добросовестности в сфере налоговых отношений. Суд указывает, что такая презумпция является действующей.

Аналогичное подтверждение изложено в Постановлении Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09 в котором указано, что налоговое законодательство исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников экономической сферы в связи с чем предполагается, что действия налогоплательщика по умолчанию являются экономически оправданными, а предоставляемые им сведения – достоверными.

Таким образом, налоговый орган должен самостоятельно предоставить суду доказательства недобросовестности налогоплательщика. Судебный орган может и самостоятельно оценить добросовестность действий стороны в случае, если видится явное противоречие действий сложившемуся гражданскому обороту.

Например, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 16 июня 2020 года по делу № А55-21344/2019 суд оценивает действия сторон с точки зрения добросовестности.

Согласно рассматриваемому делу, индивидуальный предприниматель Михайлов С.М. обратился в арбитражный суд Самарской области с заявлением о признании незаконным бездействия Инспекции Федеральной налоговой

службы (далее – ИФНС), выразившегося в нарушении установленного срока на возврат государственной пошлины.

После подачи искового заявления ИФНС возвратила предпринимателю спорную сумму. Однако месячный срок для возврата, предусмотренный статьей 78 НК РФ, был нарушен. Учитывая, что сумма государственной пошлины была возвращена, истец в ходе судебного заседания отказался от исковых требований. После этого им было подано заявление о взыскании с налогового органа судебных расходов по оплате услуг представителя. Суд отказал в удовлетворении заявленного требования. Одним из аргументов было указание на следующее обстоятельство: после отказа налогового органа возвращать государственную пошлину, предпринимателем 15.06.2019 г. была подана жалоба в вышестоящий налоговый орган, а уже 19.06.2019 г. направлено исковое заявление в суд, то есть через четыре дня после подачи жалобы и до истечения месячного срока для рассмотрения ее вышестоящим налоговым органом.

С учетом данных обстоятельств суд пришел к выводу о том, что заявитель, обращаясь в суд с заявлением о признании незаконным бездействия налогового органа, через четыре дня после подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, фактически лишил налоговый орган возможности урегулировать данный спор в досудебном порядке, когда такой порядок предусмотрен законом и является обязательным для налогоплательщиков.

При этом, как отметил суд, законные требования удовлетворены налоговым органом в течение месяца со дня поступления жалобы в УФНС, то есть в порядке и сроки, предусмотренные для урегулирования данного спора в обязательном досудебном порядке и более того, истец сам отказался от иска.

По совокупности вышеуказанных обстоятельств суд посчитал поведение заявителя недобросовестным и направленным на получение необоснованной финансовой выгоды. В возмещении расходов на представителя заявителю было отказано. Апелляционная инстанция подтвердила выводы суда первой инстанции.

Суд принял во внимание намеренное несоблюдение заявителем обязательного досудебного порядка урегулирования спора и наличие у заявителя волеизъявления только на взыскание представительских расходов из чего сделал вывод, что действия заявителя можно считать недобросовестными.

В настоящее время выделяют три основные категории налоговых споров, в которых выражение «недобросовестность налогоплательщика» чаще всего встречается в различных проявлениях:

- 1) уплата налогов с использованием проблемных банков;
- 2) возмещение (зачет) НДС по экспортным операциям, облагаемым по ставке 0%;
- 3) злоупотребление схемами по налоговой оптимизации бизнеса.

К компетенции судов относится определение добросовестности или недобросовестности деятельности лиц, относящихся к категории налогоплательщиков. Если по-другому, критерии для определения недобросовестности целиком зависят от практики арбитражных судов, поскольку при рассмотрении дел, связанных с оценкой добросовестности налогоплательщика, можно руководствоваться только оценочными и субъективными понятиями.

Т.А. Глухих отмечает [Глухих, с. 21], адекватность оценки действий налогоплательщика целиком зависит от субъективного восприятия судьи, что является нежелательным для налоговых правоотношений, которые должны быть четко зарегулированными.

Данная позиция весьма справедлива. В практике верная позиция по оценке действий налогоплательщика зависит от правоприменителя – судьи конкретного арбитражного суда. Все споры, связанные с недобросовестностью, обычно сводятся к субъективной оценке фактов и основаны на внутренних убеждениях судей. Здесь важна еще не только психология судьи, рассматривающего дело, но и экономическая, фискальная политика государственной машины.

Четкие критерии определения добросовестности не установлены и это является проблемой. Положение экономики в наших условиях не способствует предсказуемости выносимых решений суда по налоговым спорам и в случае сомнений очень часто принимаются абсолютно непредсказуемые решения.

В этом случае важна позиция самого налогоплательщика, который должен уметь обосновать заявленную позицию и убедить суд в своей правоте. Он должен применять не только норму закона для отстаивания своей позиции, но и проводить систематический анализ событий. Таким образом, имеет место быть первостепенное исследование фактов.

Принцип добросовестности полноценно реализуется только при судебном рассмотрении налогового спора. Досудебный порядок часто пренебрегает им. Налоговые органы постоянно нарушают его – требуя от налогоплательщика предоставления доказательств, подтверждающих его добросовестность. Это является достаточно серьезной проблемой. Нарушаются основополагающие принципы.

Проанализировав вышесказанное, можно сказать, что сегодня отсутствует целостное и в полной мере урегулированное на законодательном уровне понятие «добросовестность», что провоцирует на практике большую субъективность при решении этого вопроса. Отсутствуют четкие границы для определения.

Требуется оформить принципы в едином документе, сформировав определенную структуру, отвечающую современным требованиям в области права. Между принципами должна быть выстроена логическая связь. Универсальность принципов позволит применять их как на судебном, так и досудебном уровнях. Все это скажется на уровне юридической техники в лучшую сторону и позволит совершенствовать законодательство.

Для их большей эффективности необходимо систематизировать все используемые принципы в НК РФ. Понимание основных принципов, используемых при разрешении налоговых споров, важно для уяснения правовых основ данного механизма.

Решающее значение для разрешения споров в судебном порядке имеет принцип независимости судов и судей. Правосудие может быть эффективным и справедливым только тогда, когда судебная власть пользуется полной судебной независимостью. Для этого требуется обеспечить не только формальную независимость в рамках концепции разделения властей, но и фактическую независимость судей.

## ГЛАВА 2. ПОРЯДОК И ОСОБЕННОСТИ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

### 2.1. Внесудебное и судебное урегулирование налоговых споров

Право граждан на предпринимательскую деятельность закрепляется статьей 34 Конституции РФ и является одним из базовых в системе прав. Основная цель предпринимателя – систематическое извлечение прибыли. Снижение издержек в процессе осуществления предпринимательской деятельности в целях увеличения прибыли является одной из главных задач, которую предприниматели ставят перед собой. Достигается это в том числе путем оптимизации налогообложения. Однако, здесь возникает конфликт интересов [Рыбакова, Калинина, с. 142]. Государство, с одной стороны, желает получить как можно большие налоговые выплаты в пользу бюджетов различных уровней, усиливая при этом налоговый контроль со стороны соответствующих органов государственной власти. Предприниматели преследуют прямо противоположные цели. В связи с этим происходит «балансирование» на грани законной и незаконной деятельности, что приводит к налоговым конфликтам.

Как следствие, наступает ответственность за совершение налогового правонарушения. Российская Федерация является правовым государством. Статья 138 НК РФ закрепляет право обжалования актов налоговых органов ненормативного характера, а также действия или бездействия должностных лиц в порядке, предусмотренном Кодексом и соответствующим законодательством. Тем самым, обеспечивается безопасность социально-экономических отношений.

Формирование надёжной налоговой системы, обладающей эффективным механизмом рассмотрения налоговых споров, позволяет обеспечивать надёжную защиту прав и интересов налогоплательщиков, а также стабильное пополнение бюджета государства правовыми методами. Налоговая система

Российской Федерации и механизм разрешения налоговых споров как часть данной системы являются достаточно молодыми по меркам развитых стран.

В современной России данный механизм характеризуется наличием административной и судебной процедурами. Административный или как его ещё называют — досудебный этап урегулирования налогового спора, характеризуется следующими особенностями: на первой стадии у налогоплательщика есть возможность представить в налоговый орган свои возражения по материалам проверки. Стоит обратить внимание, что это является именно правом, а не обязанностью. Позиция налогоплательщика, выраженная в возражениях, рассматривается налоговым органом, проводившим проверку. Данная процедура осуществляется до момента вынесения самого решения по прошедшей проверке. По итогам рассмотрения позиций сторон налоговый орган выносит соответствующее решение.

Вторая стадия досудебного этапа является обязательной для налогоплательщика, желающего в дальнейшем обжаловать в судебном порядке спорное решение. Она заключается в подаче апелляционной жалобы (жалобы) в вышестоящий налоговый орган. Как правило, таким органом выступает УФНС в соответствующем субъекте Российской Федерации. Несоблюдение этой стадии влечёт за собой невозможность обращения в органы судебной власти с иском об отмене решения налогового органа.

Преимущества данного этапа заключаются в следующем:

- использование данного способа не подразумевает оплаты государственной пошлины. Для налогоплательщика он абсолютно бесплатен, что позволяет говорить об экономии денежных средств;
- своевременность рассмотрения жалобы. Сроки регламентированы НК РФ и являются достаточно сжатыми. Если сравнивать с рассмотрением спора в судебном порядке, то досудебный порядок является на порядок быстрее;
- возможность не доводить урегулирование спора до суда;
- упрощение процедуры разрешения спора;
- при дальнейшем рассмотрении спора в судебном порядке заявитель

имеет возможность представить более обоснованную позицию на основании решения, вынесенного по его жалобе налоговым органом;

- если решение обжалуется путем подачи апелляционной жалобы, налоговые органы не принимают мер по взысканию доначислений до вступления его в силу;

- жалоба на решение, вынесенное по результатам проверки, может быть подана налогоплательщиком в течение года со дня, когда решение было вынесено;

- данный механизм позволяет разгрузить судебную систему. Ошибки, допущенные налоговыми органами, могут быть исправлены более оперативно;

- вынесенное по жалобе решение подлежит исполнению в короткие сроки;

- с точки зрения процессуального права – оформление апелляционной жалобы или жалобы не является сложным;

- процедура рассмотрения жалобы является конфиденциальной. Процесс не может повлиять на деловую репутацию заявителя;

- возможность отслеживать статус поданного заявления посредством электронного сайта налоговой службы.

На практике самыми распространенными категориями споров, рассматриваемых налоговыми органами, являются следующие:

- отказ в возврате налога;

- нарушение сроков исчисления имущественного налога;

- отказ в предоставлении налоговых вычетов;

- неправомерное выставление требование об уплате налога;

- вынесение решения о приостановлении операций по банковским счетам.

Для рассмотрения поступающих заявления в налоговых органах были сформированы подразделения налогового аудита. Отделы в процессе выполнения поставленных задач выполняют анализ конфликтных ситуаций.

Схематично досудебную процедуру можно отразить следующим образом.

Схема обжалования ненормативных актов, действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов.



Таблица 1.

Предмет обжалования		
	Решение налогового органа, не вступившее в силу, вынесенное по результатам налоговой проверки	Вступившее в силу решение, вынесенное по результатам налоговой проверки, иные акты налогового органа, действия (бездействия) его должностных лиц
1 этап	Составление и направление апелляционной жалобы (осуществляется в течение одного месяца, срок отсчитывается со дня вручения обжалуемого решения налогового органа)	Составление и направление жалобы (осуществляется в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения)
2 этап	Налоговый орган, вынесший решение, передает жалобу (апелляционную жалобу) в вышестоящий налоговый орган. Срок для передачи составляет три рабочих дня с момента поступления жалобы.	
3 этап	Вышестоящий налоговый орган осуществляет рассмотрение полученной жалобы. Для жалобы на решение, вынесенное по результатам камеральной или выездной налоговой проверки установлен месячный срок для ее рассмотрения с момента получения жалобы. Другие жалобы подлежат рассмотрению налоговым органом в течение 15 дней с момента получения.	
4 этап	В течение трех рабочих дней с момента принятия решения происходит направление уведомления лицу, подавшему жалобу.	
5 этап	Исполнение принятого решения по жалобе	Обжалование принятого решения в ФНС Обжалование принятого решения в судебном порядке

Досудебное обжалование налоговых споров регулируется главами 19, 20 НК РФ. Стоит различать жалобу и апелляционную жалобу. В первом случае лицо обращается в налоговый орган с целью обжалования вступивших в силу ненормативных актов налогового органа, действий или бездействий его должностных лиц. Во втором случае обжалуется не вступившее в силу решение

налогового органа, вынесенное по результатам камеральной или выездной налоговой проверки.

Данные формы обжалования отличаются по срокам. Пункт 2 статьи 139 НК РФ устанавливает, что апелляционная жалоба может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения. Согласно пункту 9 статьи 101 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, по общему правилу, вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При подаче апелляционной жалобы изменяется срок вступления решения в силу на основании ст. 101.2 НК РФ. Стоит обратить внимание, что НК РФ не предусматривает возможности для восстановления пропущенного срока, отведенного для подачи апелляционной жалобы.

Жалоба на вступившее в силу решение налогового органа может быть подана в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Такая жалоба может быть подана только при условии, что ранее заявителем не направлялась апелляционная жалоба.

Стоит обратить внимание, что подача апелляционной жалобы (жалобы) в вышестоящий налоговый орган осуществляется через орган, принявший решение.

Стоит учитывать, что это две разные процедуры в рамках рассмотрения налоговых споров. На практике выясняется, что не всегда налоговые органы верно трактуют данное положение НК РФ. Например, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23 марта 2020 года (дело № А12-29101/2019). Общество с ограниченной ответственностью «Тяга» обратилось в арбитражный суд субъекта с заявлением о признании незаконными действий должностных лиц Управления ФНС по Волгоградской области. В обществе прошла налоговая проверка. По результатам проверки доначислены налоги, пени и штрафы. Общество, не согласившись с решением, подало

апелляционную жалобу. В жалобе ошибочно указали получателем руководителя ИНФС, вынесшего решение. Компания направила письмо в адрес налогового органа с просьбой оставить жалобу без рассмотрения, объяснив ситуацию. Исправив апелляционную жалобу, снова направили в адрес налоговой. Налоговый орган оставил жалобу без рассмотрения, сославшись на подпункт 3 пункта 1 статьи 149.1 НК РФ. Основание – повторное обращение лица с апелляционной жалобой после ее отзыва по аналогичным основаниям. Дождавшись вступления в силу решения, ООО «Тяга» направляет в адрес налогового органа жалобу, в которой указывают еще и дополнительные основания. Эта жалоба так же остается без рассмотрения по аналогичному основанию. Компания смогла обжаловать незаконные действия должностных лиц налогового органа в суде и отстоять свою позицию в апелляционной и кассационной инстанции.

Позиция Арбитражного суда Поволжского округа заключалась в следующем: стоит разграничивать подачу апелляционной жалобы и жалобы. В рамках НК РФ это две разные процедуры. Предмет апелляционной жалобы – это обжалование решения налогового органа, не вступившего в силу. Предметом жалобы является обжалование вступивших в силу актов налогового органа, действий или бездействий его должностных лиц. Поэтому подача жалобы не будет считаться повторной только при условии, что ранее была подана апелляционная жалоба.

Помимо этого, стоит учитывать основополагающие принципы, которые пронизывают всю правовую систему. Досудебный порядок урегулирования спора создает гарантии принятия налоговым органом обоснованного и законного решения, соблюдения прав налогоплательщиков, в силу чего недопустимо формальное отношение к данному правовому механизму. У налогового органа не было оснований для оставления жалобы компании на решение налогового органа без рассмотрения.

Далее существует возможность налогоплательщика обжаловать акт налогового органа, вынесенный по результатам рассмотрения апелляционной

жалобы (жалобы) в Федеральную налоговую службу в течение 3 месяцев со дня принятия. Эта стадия не является обязательной и может быть пропущена либо возможен вариант одновременной подачи жалобы в Федеральную налоговую службу и суд.

Проблема заключается в том, что НК РФ не предусматривает возможности налогоплательщика участвовать при рассмотрении жалобы вышестоящим налоговым органом, за исключением случаев, предусмотренных в абзаце 2 пункта 2 статьи 140 НК РФ. Исключение из правил заключается в следующем: налогоплательщик принимает участие в рассмотрении жалобы при условии, если в ходе ее рассмотрения будут установлены несоответствия в представленных налоговым органом или налогоплательщиком сведений. Структура налоговых органов является централизованной. Позиция контролирующих органов разных уровней по наименее очевидным вопросам спора на практике почти всегда одинаковая. Участие налогоплательщика заканчивается на стадии подачи жалобы в налоговый орган.

Такое положение налогоплательщика закрепили в 2013 году, а до этого момента на практике постоянно возникал вопрос о возможном участии заявителя жалобы при ее рассмотрении вышестоящим налоговым органом. Заявители считали, что недопущение является существенным нарушением их прав. Позиция судов была противоречивой. Одни суды считали, что таким образом процедура не нарушается, так как НК РФ не содержит обязанности налогового органа привлекать к рассмотрению заявителя жалобы, другие высказывали прямо противоположное мнение, ссылаясь на подпункт 7 статьи 3 НК РФ.

Кроме того, действующее законодательство не предусматривает запрета на участие работника налогового органа, вынесшего оспариваемое решение, в рассмотрении жалобы вышестоящим налоговым органом. Не запрещается и участие вышестоящего органа в решении по материалам проверки, проводимой территориальной инспекцией. Все это позволяет говорить о том, что отсутствует полная объективность и беспристрастность при рассмотрении

налогового спора.

Таким образом, закрепление в НК РФ гарантий для налогоплательщика, позволяющих участвовать при рассмотрении его жалобы, позволило бы повысить эффективность досудебного этапа и реализовать его в полной мере. Объективность принимаемых решений в результате повысится. Возможность участия позволит налогоплательщику довести свою позицию до налогового органа, приводить аргументы и обратить внимание на менее очевидные вопросы, которые без его участия остались бы без рассмотрения. Отсутствие такого права по умолчанию позволяет говорить о том, что процедура досудебного порядка в какой-то степени носит формальный характер и направлена на исправление только грубых процедурных ошибок, допущенных внутри системы.

Таким образом, предполагается целесообразным законодательно закрепить возможность участия налогоплательщика при рассмотрении жалобы вышестоящим налоговым органом. Это может стать действенным инструментом в рассмотрении спора, исключив формальное отношение вышестоящего налогового органа к принятию решения. Очевидно, что это негативно скажется на сроках досудебного этапа. Главная цель досудебного этапа должна заключаться в достижении объективной истины, а не исправлении ошибок налоговых органов внутри собственной системы.

Еще одна проблема выявлена при анализе пункта 4 статьи 140 НК РФ. Согласно указанной норме, дополнительные документы, представленные в вышестоящий налоговый орган с жалобой, рассматриваются налоговым органом только в случае пояснения налогоплательщиком причины, по которой было невозможно представить такие документы налоговому органу. Интересным представляется то, что закон не прописывает условия, при которых причину непредставления документов можно считать надлежащей. На практике налоговые органы злоупотребляют своим правом и формально отказывают в рассмотрении дополнительных документов, представленных с жалобой. В результате чего позиция налогоплательщика ослабляется. Если провести

буквальное толкование нормы, то можно сделать вывод, что у налогового органа нет права не принимать дополнительные документы исходя из того, что причина является недостаточно веской. И это не исключает возможности, что в дальнейшем налогоплательщик сможет предоставить новые документы при рассмотрении дела в суде.

Предлагается внести в статью 140 НК РФ изменения. Возникла необходимость исключить пункт 4 из действующей редакции и изменить пункты 1,2. Это позволит обеспечить возможность лица, подавшего жалобу, допустить его к участию в рассмотрении жалобы и принять от такого лица дополнительные документы. Такие возможности могут предоставляться налогоплательщику на основании ходатайства, поданного вместе с жалобой. Для налогового органа требуется сформировать обязанность удовлетворять такое ходатайство при наличии всех критериев, зафиксированных в законе. Перечень таких критериев должен быть закрытым, чтобы исключить субъективную оценку при принятии решения.

Обязательность досудебного этапа была не всегда. С принятием Федерального закона от 2 июля 2013 г. N 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» были внесены значимые изменения в НК РФ. В соответствии с принятыми изменениями досудебный этап урегулирования налоговых споров стал обязательным с 2014 года.

Изменения обусловлены растущей нагрузкой на судебные органы. Как показывает статистика, досудебное урегулирование положительно сказывается на количестве дел, поступающих в суды – их становится меньше. Согласно «Публичной декларации целей и задач на 2020 год» (далее – Публичная декларация), опубликованной Федеральной налоговой службой (далее – ФНС) на официальном сайте, в 2017 году было вынесено 9700 решений судов по спорам, прошедшим досудебное урегулирование. В 2018 году количество таких решений составило - 8900, а в 2019 году – 7500 решений судов.

Применительно к Арбитражному суду Тюменской области можно рассмотреть следующую статистику по рассмотрению споров, связанных с применением налогового законодательства в 2018 году.

Таблица 2.

№	Категория дел		Количество рассмотренных дел	Количество дел, по которым удовлетворены требования
1.	Об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов		0	0
2.	Об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействий) должностных лиц)		126	37
3.	В т. ч.	В связи с отказом в возмещении НДС	8	4
4.	О взыскании обязательных платежей и санкций		414	19
5.	В т. ч.	На основании п. 3 ст. 46 НК РФ	210	5
6.	О возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками		7	5
7.	В т. ч.	Из федерального бюджета	7	5
8.	О возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц		1	1
Общее количество рассмотренных дел:			548	

Количество рассмотренных дел в Арбитражном суде Тюменской области, связанных с применением налогового законодательства в 2019 году.

Таблица 3.

№	Категория дел	Количество	Количество
---	---------------	------------	------------

		рассмотренных дел	дел, по которым удовлетворены требования
1.	Об оспаривании нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов	0	0
2.	Об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействий) должностных лиц)	132	54
3.	В т. ч.	В связи с отказом в возмещении НДС	1
4.	О взыскании обязательных платежей и санкций	115	61
5.	В т. ч.	На основании п. 3 ст. 46 НК РФ	1
6.	О возврате из бюджета средств, излишне взысканных налоговыми органами либо излишне уплаченных налогоплательщиками	8	6
7.	В т. ч.	Из федерального бюджета	4
8.	О возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц	1	0
Общее количество рассмотренных дел:		256	

Статистика позволяет сделать вывод, что досудебное урегулирование является эффективным и снижает нагрузку на судебные органы. Поэтому развитие альтернативных способов рассмотрения налоговых споров должно являться логичным продолжением государственной политики, направленной на снижение количества дел, поступающих на рассмотрение в суды.

Основной проблемой сложившейся системы является низкий уровень эффективности досудебного этапа. Ключевым моментом является то, что жалобу рассматривает вышестоящий налоговый орган, что не позволяет говорить об абсолютной независимости и объективности данной инстанции. Безусловно, введение обязательного досудебного этапа позволило разгрузить



судебную систему. Однако, как отмечается в Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы (далее – Концепция) необходимо также развитие иных внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, в том числе с использованием примирительных процедур без подачи письменных жалоб. Например, возможность привлечения медиатора для разрешения спора, в результате чего между налогоплательщиком и фискальным органом будет заключено двухстороннее соглашение.

Приказом ФНС России от 13 февраля 2013 года N ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы» были установлены целевые ориентиры. В числе которых названы следующие:

- достижение высокой эффективности и объективности разрешения налоговых споров;
- сокращение потенциальных причин возникновения налоговых споров (предотвращение налоговых споров);
- развитие примирительных процедур;
- максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке, неконфронтационный подход;
- развитие доведения информации до плательщиков налогов о процедурах досудебного урегулирования споров и преимуществах данных процедур;
- мотивирование к разрешению вопросов во внесудебном порядке, в частности, с использованием альтернативных методов;
- внедрение современных технологий, направленных на развитие информационной среды;
- анализ выносимых решений с целью проверки соблюдения их законности и обоснованности.

Концепцией также устанавливались следующие задачи:

- повышение уровня контроля за принятием решений, переход таких решений на качественно новый уровень;
- акцентирование внимания на внесудебных процедурах;
- внедрение различных механизмов разрешения налоговых споров;
- содействие развитию примирительных процедур при урегулировании конфликтных ситуаций в сфере налогов и сборов;
- стимулирование взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами на основе сотрудничества.

Можно сделать вывод, что не все цели и задачи Концепции были реализованы к настоящему времени. Не уделено достаточного внимания примирительным процедурам. Как отмечает О.А. Абакумова [Абакумова, с. 216] примирительные процедуры недостаточно разработаны в теории, редко применяются на практике и требуют теоретической разработки и законодательного закрепления.

ФНС в Публичной декларации выделяет основные задачи на 2020 год. Одними из таких задач являются: развитие механизмов расширенного взаимодействия с крупнейшими налогоплательщиками (переход на налоговый мониторинг, заключение соглашений о ценообразовании) и развитие досудебных (внесудебных) способов урегулирования споров. Стоит заметить, что в декларации не упоминаются примирительные процедуры.

В 2011 году выступая с докладом на IV Международной конференции «Медиация – инвестиция в будущее», М.В. Мишустин подчеркнул значимость и актуальность института медиации при разрешении споров и отметил готовность ФНС рассмотреть возможность внедрения данного механизма при разрешении налоговых споров.

Однако, законодательно такая возможность все еще не закреплена. Пунктом 5 статьи 1 Федерального закона от 27 июля 2010 года N 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» установлен запрет на применение процедуры к спорам,

затрагивающим публичные интересы. Налоговое законодательство не содержит норм, регулирующих процедуру медиации применительно к налоговым спорам.

Опыт зарубежных стран показывает возможность применения процедуры к разрешению налоговых споров. В США медиация может применяться для установления размера задолженности налогоплательщика перед органами налогового контроля [Шередко, с. 39]. Процедура медиации используется и при разрешении налоговых споров в Нидерландах. По результатам отчета об их деятельности сделан вывод, согласно которому в 80% случаев обращения к услугам медиатора споры были успешно разрешены [Вахитов, с. 20].

Развитие такого института в Российской Федерации обеспечит баланс интересов налогоплательщиков и государства. Медиация поможет способствовать разрешению конфликта на начальных стадиях. Процедура является менее затратной по времени и позволит экономить средства как налогоплательщику, так и государству. Необходимость внедрения института медиации в налоговые правоотношения в Российской Федерации обусловлена положительным международным опытом и целью государства по снижению нагрузки на органы судебной власти.

Как указывают иностранные авторы [Meuercord, с. 29] медиация хорошо подходит для рассмотрения налоговых споров. Данный институт позволяет обеспечить принятие гибких и беспроблемных решений. Расходы государственных органов и налогоплательщиков снижаются за счет снижения издержек на трудоемкие процедуры. Особенно актуален данный институт на фоне экономического кризиса. Многие организации находятся на грани банкротства. Взыскание обязательных платежей с финансово неустойчивой организации не является разумным решением. Поэтому медиация поможет обеспечить интересы как предпринимателей, так и государства. Органы государственной власти должны быть заинтересованы в необходимости избежать безработицы и должны получать определённые налоговые поступления. Медиация призвана не заменять традиционные методы

рассмотрения споров, а должна дополнять их. У налогоплательщика должно быть право выбора метода разрешения споров.

Большее развитие получил институт налогового мониторинга, который является одним из видов налогового контроля, введенный с принятием Федерального закона от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Правила, установленные для налогового мониторинга, регламентируются в главе 14.7 НК РФ.

Институт налогового мониторинга успешно применяется в зарубежных странах и хорошо себя зарекомендовал. Внедрение данного института в Российскую налоговую систему позволяет говорить о развитии принципов партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, которые складываются на основе современных контрольных технологий. С момента внедрения мониторинга происходит ежегодный рост числа организаций, согласившихся на использование данного института. Стоит отметить, что к налогоплательщикам, желающим пользоваться налоговым мониторингом, предъявляются достаточно высокие требования. Как следствие, рассчитывать на него могут только крупнейшие организации.

Глава 14.7 НК РФ не содержит определения налогового мониторинга. Фактически данная процедура является налоговой проверкой в режиме реального времени. Целью такого контроля является проверка правильности исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов. В случае выявления ошибки о них сообщается налогоплательщику, что позволяет предотвратить налоговые споры в дальнейшем. Можно сказать, что введен новый инструмент для уменьшения количества налоговых споров. Возможность использования данного инструмента предусмотрена только в отношении крупного бизнеса.

Распоряжением Правительства РФ от 21 февраля 2020 года N 381-р утверждена «Концепция развития и функционирования системы налогового мониторинга». Положительным моментом концепции является то, что ее

реализация подразумевает расширение перечня потенциальных участников налогового мониторинга с поэтапным снижением порогов для вступления. К 2024 году планируется, что режим налогового мониторинга будет доступен для 7800 компаний. Данное направление является приоритетным направлением деятельности для ФНС и позволяет снизить нагрузку как на налоговые органы в части проведения налоговых проверок, так и для судебных органов – при условии недопущения возникновения налогового спора.

Нельзя не согласиться с мнением Е.В. Мигачевой [Мигачева, с. 31] о том, что режим налогового мониторинга существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля.

Таким образом, в настоящее время государственная политика, направленная на развитие досудебного урегулирования налоговых споров, находится в развитии. Отслеживается положительная динамика, количество дел, поступающих в суды, ежегодно снижается. С учетом анализа вышеуказанной информации в Российской Федерации возможно:

- внедрение и повсеместное использование примирительных процедур для разрешения налоговых споров. Для этого требуется внести изменения в нормативную базу и проводить регулярное информирование налогоплательщиков о возможности использования данных механизмов;

- дальнейшее развитие института налогового мониторинга, зарекомендовавшего себя с положительной стороны. Необходимо отодвигать порог, позволяющий пользоваться данным инструментом, для привлечения большего числа налогоплательщиков.

Данные меры позволят и дальше удерживать положительную динамику по количеству налоговых споров, поступающих на рассмотрение в органы судебной власти.

Развитие досудебного этапа рассмотрения налоговых споров, в том числе наличие альтернативных способов урегулирования конфликтов, упрощенных

методов, является весьма актуальным аспектом. Судебный этап связан с большими затратами по времени и крупными финансовыми расходами.

Принимая это во внимание, следует сделать акцент на развитии альтернативных примирительных процедур, что положительно скажется на эффективности механизма разрешения налоговых споров. Как следствие, частично будет преодолена проблема отсутствия абсолютной независимости и объективности налоговых органов на этапе обязательного досудебного урегулирования налоговых конфликтов. Затраты, направленные на разрешение спора, будут существенно сокращены. Развитие данного направления позволит уменьшить и количество налоговых споров, поступающих в судебные органы.

По информации от ФНС России, количество жалоб, рассматриваемых по налоговым спорам за 2019 год, уменьшилось на 7,9% относительно 2018 года. В частности, количество жалоб, поданных по результатам проведения налоговых проверок, уменьшилось на 28,2%. Такая информация приводится на официальном интернет-портале ФНС России [<https://www.nalog.ru>]

Уменьшилась и судебная нагрузка, подается меньше исковых заявлений. В 2019 году суду первой инстанции сократили количество вынесенных решений на 15,2% относительно 2018 года. Сократилось количество жалоб, поданных на решения по государственной регистрации и отказе в ней на 5,3%. [<https://www.nalog.ru>].

В период с января по август 2020 года количество поступивших жалоб, рассматриваемых сравнительно с 2019 годом за аналогичный период, снизилось на 26%; на 30,5% уменьшилось количество рассмотренных жалоб по результатам выездных и камеральных налоговых проверок; удельный вес числа удовлетворенных жалоб составил 27%; количество дел, прошедших досудебное урегулирование и поступивших в суд уменьшилось на 39,4%; количество дел, рассмотренных судами, составило 3242 [<https://www.nalog.ru>].

Статистика положительная, во многом это благодаря выработке единых правоприменительных подходов при рассмотрении поступающих жалоб, учету судебной практики, разъяснительной работе с налогоплательщиками и

доведению до них правовой позиции. Немалую роль сыграло развитие онлайн-сервисов ФНС России - «Решения по жалобам», «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов» и другие. Используя их, можно легко ознакомиться с позицией ФНС по разным вопросам, оценить риски и перспективы оспаривания решений.

А.А. Капкаев [Капкаев, с. 244] указывает, что наиболее сбалансированная система представляет собой взаимодействие государственных органов и частноправовых элементов с налогоплательщиками в связи с имеющимся конфликтом интересов. Например, по праву США на досудебном этапе в качестве альтернативы административной процедуре, допускается передача налогового спора на рассмотрение медиатору. Результатом такого рассмотрения является соглашение. Медиатором может быть лицо, являющееся сотрудником отдела по рассмотрению жалоб налогоплательщиков Службы внутренних доходов США либо иное лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством. До судебного разбирательства в США доходит не так много дел относительно общего количества налоговых споров. Это является результатом политики, направленной на мирное урегулирование спора без участия судебных органов.

Следующим этапом является возможность судебного обжалования. В рамках российской судебной системы рассмотрение налоговых споров осуществляется арбитражными судами и судами общей юрисдикции. Подведомственность определяется в зависимости от правового статуса субъекта — налогоплательщика. Налоговые споры, возникающие по делам с участием юридических лиц или индивидуальных предпринимателей рассматриваются арбитражными судами. Суды общей юрисдикции рассматривают споры с участием физических лиц.

Налоговые споры по обжалованию актов ненормативного характера с участием предпринимателей рассматриваются арбитражными судами по правилам главы 24 АПК РФ. Как известно, законодательство Российской Федерации в области налогообложения является динамичным. Также

существует множество моментов, неурегулированных должным образом. В результате возникают налоговые споры.

Такие налоговые споры рассматриваются органами судебной власти в порядке общего искового производства, но с особенностями, предусмотренными для дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, что предусмотрено частью 1 статьи 189 АПК РФ. Пунктом 4 указанной статьи установлен срок для подачи заявления, который составляет 3 месяца со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов. Данный срок по уважительной причине может быть восстановлен. Существует мнение, что данный срок является недостаточным. Основания для восстановления срока не закреплены законодательно. Право восстановить срок или отказать в восстановлении относится к компетенции судьи, рассматривающего соответствующее заявление. Такой подход не отвечает принципам единообразия практики. Возможность восстановления срока зависит исключительно от субъективного мнения судьи.

На практике встречаются следующие основания для восстановления пропущенного срока:

- направление оспариваемого акта налоговым органом по адресу, который не является верным;
- если лицо, имеющее право подать от организации заявление, заболело;
- отсутствие юрисконсульта в организации;
- другие основания.

Введение в АПК РФ критериев, позволяющих установить условия для определения данной категории, считается нецелесообразным. Все возможные жизненные условия законодательно предусмотреть невозможно. Более верной является позиция, утверждающая о необходимости увеличения срока для обжалования до одного года. Этот срок является достаточным для принятия решения налогоплательщиком о необходимости обжалования спорного ненормативного акта. Также он является достаточным и для формирования обоснованной позиции для рассмотрения дела по существу арбитражным судом.



В противовес сроку, отведенному для налогоплательщика, НК РФ в пункте 3 статьи 46 устанавливает возможность налогового органа обратиться в суд с заявлением о взыскании налогов, сборов, штрафов и пени в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Предусмотрена и возможность восстановления срока по уважительной причине.

Таким образом, законодательно установлено неравное положение субъектов налогового спора. Увеличение срока для обжалования решений налогового органа обеспечит право налогоплательщика на доступ к судебной защите.

Согласно части 5 статьи 4 АПК РФ для таких споров является обязательным соблюдение досудебного порядка урегулирования. Лица, заявляющие иски, в обязательном порядке должны соблюдать данное условие, а арбитражные суды, рассматривающие дело, должны проверить его исполнение.

В научной среде отмечается, что такой порядок значительно усложнил процедуру обжалования актов налоговых органов. Налогоплательщика лишили права выбора способов защиты и увеличили время, необходимое для отстаивания своих прав. Окончательное решение принимается более длительное время, чем это могло быть.

Острая проблема заключается и в том, что процессуальное законодательство не содержит упрощенной процедуры судопроизводства по разрешению налоговых споров. Например, применение данного механизма являлось бы актуальным в спорах с небольшой суммой требований.

А.А. Конюхова [Конюхова, с. 228] рассматривает одним из вариантов повышения эффективности судебной системы создание специализированных судов, рассматривающих только налоговые споры. Опыт зарубежных стран показывает, что такие суды весьма эффективно справляются с урегулированием налоговых конфликтов. Узкая специализация судей позволяет достаточно качественно рассматривать категорию дел, требующую специфических знаний и опыта.

В США функционирует Налоговый суд, призванный разрешать налоговые споры. Судьи, рассматривающие дела, специализируются на налоговом законодательстве. В стране присутствует более 80 налоговых судов, что позволяет обеспечить территориальную доступность правосудия.

В Германии также действуют специализированные суды, создающие собственную иерархию. Налоговыми спорами занимаются финансовые суды. Данная категория споров – наиболее сложная и требует специальных знаний. Поэтому такая система судов позволяет обеспечить наиболее справедливое судебное разбирательство.

Ввиду отсутствия системы специализированных судов по рассмотрению налоговых споров в Российской Федерации, целесообразно передать данную категорию дел арбитражным судам, учитывая, что принципы разрешения налоговых споров одинаковы как для юридических, так и для физических лиц. Это могло бы рационализировать действующую систему и повысить её эффективность.

Таким образом, сложившаяся на сегодняшний день система не может в полной мере гарантировать безопасность социально-экономических отношений. Законодательство Российской Федерации достаточным образом не регламентирует альтернативные способы разрешения налоговых споров. Действующий обязательный досудебный порядок должен быть переориентирован на уровень консультирования и сотрудничества с налогоплательщиками.

На сегодняшний день существуют тенденции и к реформированию судебного порядка рассмотрения налоговых споров. На примере западных государств возможно создание специализированных судебных органов, рассматривающих налоговые споры. Это позволит повысить компетентность судей и объективность принимаемых решений.

Возникла необходимость совершенствования действующего процессуального законодательства. В АПК РФ предлагается внести изменения в части увеличения срока для обжалования ненормативных актов налоговых

органов. Действующий срок составляет три месяца со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении прав и законных интересов, что является недостаточным. В текущих условиях для принятия решения о необходимости обжалования и формирования обоснованной позиции требуется не менее одного года.

## 2.2. Особенности разрешения налоговых споров в России и за рубежом (сравнительно-правовой аспект)

Налоговая система Российской Федерации и механизм разрешения налоговых споров как часть данной системы являются достаточно молодыми по меркам развитых стран. Исходя из этого представляется необходимым изучить специфику рассмотрения налоговых споров других государств в сравнении с Россией, провести комплексный анализ, на основе которого сделать выводы о дальнейшем совершенствовании российского законодательства.

Налоговые споры являются достаточно распространённой категорией дел, характеризующейся высокой сложностью и необходимостью иметь специальные знания для их квалифицированного рассмотрения.

Формирование надёжной налоговой системы, обладающей эффективным механизмом рассмотрения налоговых споров, позволяет обеспечивать надёжную защиту прав и интересов налогоплательщиков, а также стабильное пополнение бюджета государства правовыми методами.

Важность функционирования механизма разрешения налоговых споров подтверждается практикой зарубежных стран, в особенности европейских стран, Соединённых Штатов Америки, Канады, Австралии и других государств, налоговая система которых является устоявшейся и функционирующей на протяжении длительного периода. Помимо этого, есть ряд развивающихся стран, налоговая система которых заслуживает отдельного внимания, например Южно-Африканская Республика.

Таким образом, дальнейшее изучение механизма рассмотрения налоговых споров в России представляется возможным только после изучения опыта зарубежных стран.

Однако перед тем, как проводить сравнение с зарубежными странами, необходимо также охарактеризовать механизм разрешения налоговых споров в России. Более детальная характеристика будет приводиться в последующих параграфах данной работы, в данной части будет приведена наиболее общая

характеристика.

В современной России данный механизм характеризуется наличием административной и судебной процедуры, что отвечает современным тенденциям. Главным органом налоговой системы, осуществляющим экономический надзор, является орган исполнительной власти — Федеральная налоговая служба. Вышестоящим ведомством, проводящем руководство деятельностью является Министерство финансов Российской Федерации. На уровне субъектов Российской Федерации созданы Управления федеральной налоговой службы и самым первичным звеном системы являются территориальные Инспекции федеральной налоговой службы, которые осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налоговых платежей, сборов. Помимо этого, в систему налоговых органов включают Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам, Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных и Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Административный или как его ещё называют — досудебный этап урегулирования налогового спора, характеризуется следующими особенностями: на первой стадии у налогоплательщика есть возможность представить в налоговый орган свои возражения по материалам проверки. Стоит обратить внимание, что это является именно правом, а не обязанностью. Позиция налогоплательщика, выраженная в возражениях, рассматривается налоговым органом, проводившим проверку. Данная процедура осуществляется до момента вынесения самого решения по прошедшей проверке. По итогам рассмотрения позиций сторон налоговый орган выносит решение.

Вторая стадия досудебного этапа является обязательной для налогоплательщика, желающего обжаловать спорное решение. Она заключается в подаче апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган. Как правило, таким органом выступает УФНС в соответствующем субъекте Российской Федерации. Стоит обратить внимание, что эта стадия является обязательной для

налогоплательщика. Её несоблюдение влечёт за собой невозможность обращения в органы судебной власти с иском об отмене решения.

Следующим и вторым этапом является судебное обжалование. В рамках российской судебной системы рассмотрение в административном порядке налоговых споров осуществляется арбитражными судами и судами общей юрисдикции. Подведомственность определяется в зависимости от правового статуса субъекта — налогоплательщика. В рамках данной работы будут рассмотрены споры, рассматриваемые арбитражными судами, так как в их компетенции рассмотрение споров с участием юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Основной объём налоговых споров в России разрешается на уровне арбитражных судов субъекта. Верховный Суд РФ является высшим судебным органом при рассмотрении налоговых споров. В структуре арбитражного суда субъекта присутствуют специальные налоговые коллегии, в которые входят судьи, обладающие специальными знаниями, необходимыми для квалифицированного рассмотрения данной категории дел.

Проведённый обобщающий анализ российской системы механизма разрешения налоговых споров позволяет перейти к зарубежному опыту для проведения сравнительной характеристики.

Важную роль играет правовая система конкретного государства при формировании налоговых органов и системы, позволяющей урегулировать конфликты, возникающие при её функционировании. Россия относится к числу стран, сформировавшихся под влиянием романо-германской правовой семьи. Федеративная Республика Германия является страной — ярким представителем указанной правовой семьи. Данное государство является одним из передовых, обладая развитой системой права, отвечающей современным демократическим принципам.

Механизм разрешения налоговых споров Германии включает в себя досудебный (административный) и судебный этапы. Досудебный этап является обязательным. Налогоплательщик подаёт своё заявление в орган, принявший

решение или в некоторых случаях в вышестоящую налоговую инстанцию. Наличие обязательного досудебного порядка обжалования было заимствовано и Россией.

Однако, как отмечает А.А. Конюхова [Конюхова, с. 226], недостатком немецкого досудебного регулирования является то, что подача жалобы сама по себе не приостанавливает исполнение обжалуемого акта. В случае, если налогоплательщик желает приостановить исполнение оспариваемого акта, то он должен подать соответствующее заявление должностному лицу налогового органа. Требования к такому заявлению регламентированы и являются достаточно жёсткими.

Судебный порядок рассмотрения налоговых споров имеет определённую специфику, учитывая то, что различные страны имеют разные модели судебной власти. Германская судебная система в отличие от российской имеет в своей структуре специализированные суды, которые функционируют наравне с общими судами. Данная модель на основе немецкого опыта показывает, что она весьма эффективно справляется с урегулированием налоговых конфликтов. Специализация судей позволяет довольно качественно рассматривать категорию дел, связанную с налоговыми правоотношениями.

На судебном этапе налоговые споры в Германии рассматриваются финансовыми судами, созданными во всех регионах. Вышестоящим судебным органом для них является Федеральный финансовый суд, находящийся в Мюнхене. Таким образом, судебная система состоит из двух звеньев. Финансовые суды рассматривают налоговые споры по существу, а Федеральный финансовый суд осуществляет проверку соблюдения правильности применения права финансовыми судами по конкретным делам, предотвращая процессуальные ошибки. Также существуют определенные категории споров, которые рассматриваются Федеральным финансовым судом.

Процессуальной особенностью немецкого судопроизводства является применение смешанного варианта представления доказательств соответствия цены по сделке при выявлении факта налоговых злоупотреблений. Налоговый

орган представляет расчёт упущенной выгоды из-за занижения цены, а налогоплательщик — доказательства расходов по сделке. В России бремя доказывания по налоговым спорам ложится на административные органы. Тем самым, компенсируется неравенство, которое подразумевает, что властные органы имеют целый ряд принудительных мер по отношению к налогоплательщику и в этой связи положение государственного органа и налогоплательщика является неравным.

Также в немецком законодательстве предусмотрены особые требования к исковому заявлению, которое налогоплательщик подаёт в суд.

Основной проблемой как российской, так и германской системы является низкий уровень эффективности досудебного этапа. Ключевым моментом является то, что жалобу рассматривает вышестоящий налоговый орган, или орган, вынесший решение, что не позволяет говорить об абсолютной независимости и объективности данной инстанции.

Исходя из этого, ввиду отсутствия системы специализированных судов по рассмотрению налоговых споров в Российской Федерации, целесообразно передать данную категорию дел арбитражным судам, учитывая, что принципы разрешения налоговых споров одинаковы как для юридических, так и для физических лиц. Это могло бы рационализировать действующую систему повысив её эффективность.

Правовая система Соединённых Штатов Америки сформировалась под влиянием английских правовых традиций, в её основе лежит судебный прецедент. Законодательство США о налогах и сборах является достаточно сложным, формировавшимся на протяжении многих десятилетий. Налоговая система США является одной из самых сильных в современном мире. В этой связи её изучение является важным, накопленный опыт в дальнейшем можно использовать для модернизации соответствующей сферы российского права.

Досудебная процедура примечательна наличием специализированных отделов Службы внутренних доходов США, уполномоченных рассматривать жалобы налогоплательщиков в пределах административной процедуры. В



отличие от Германии или России досудебный этап не является обязательным и может быть пропущен налогоплательщиком. Вместе с тем, существует и упрощённая административная процедура, которая заключается в привлечении медиатора для разрешения спора. Результатом рассмотрения налогового спора с использованием данного механизма является двухстороннее соглашение между фискальным органом и налогоплательщиком.

Рассмотрение жалоб осуществляется с участием представителя или самого налогоплательщика. Механизм разрешения налоговых споров в США направлен в первую очередь на разрешение конфликта на досудебной стадии, так как судебный этап связан с большими затратами по времени и финансовыми расходами, поэтому большинство споров решаются на данном этапе.

Отличительной особенностью судебного этапа является наличие упрощённой процедуры судопроизводства при урегулировании налоговых споров. Также, как и в Германии судебная система США включает в себя специализированные суды, рассматривающие налоговые споры — Налоговый суд США. При рассмотрении данной категории дел присутствует возможность рассмотрения дела в упрощённом и стандартном порядке. Упрощённый порядок применяется в случае, если производится взыскание недоимки при заявленных требованиях до 50 000 долларов США.

Стоит заметить, что налогоплательщик вправе обратиться в Налоговый суд США с иском к Федеральной налоговой службе только до уплаты налога. В случае, если налог был уплачен, то требование о возврате неосновательно уплаченных сумм налога и возмещение убытков предъявляется через районные федеральные суды, то есть не через систему специализированных судов.

Судопроизводство в Налоговом суде США отличается от судопроизводства в федеральных судах наличием специальных процессуальных правил, которые по своей природе являются более мягкими. Например, представителем налогоплательщика может быть непрофессиональный поверенный с разрешения суда.

Для подачи искового заявления налогоплательщику отводится срок в 90 календарных дней со дня направления повестки об уплате недоимки. В случае, если налогоплательщик находится за пределами страны, то срок увеличивается до 150 календарных дней. Налоговому органу предоставляется 60 календарных дней с момента подачи налогоплательщиком заявления на представления отзыва, который должен содержать опровержение или подтверждение доводов заявителя.

Важной особенностью является приостановка исполнения всех действий Службы внутренних доходов США (далее – СВД США) и приостановку оплаты оспариваемого налога до вынесения судом окончательного решения по делу.

Акт, исходящий от Налогового суда США (далее – НС США), можно оспорить в Федеральном апелляционном суде США. Что примечательно, заявление, поданное в НС США, может быть возвращено по ходатайству заявителя в апелляционное отделение СВД США. Но есть ограничения, это возможно не на всех этапах рассмотрения дела, а только при рассмотрении дела по существу. Должно быть направлено соответствующее заявление и получено согласие всех сторон дела. После этого рассмотрение дела возвращается в СВД США, а его решение уже является окончательным и не может быть обжаловано.

А.А. Капкаев [Капкаев, с. 22] считает, что механизм рассмотрения налоговых споров по праву США функционирует как весьма эффективный способ рассмотрения споров, устоявшийся и отточенный за длительное время его использования. Он характеризуется взаимодействием публичных и частных элементов спора. Основная цель — это мирное урегулирование спора. Законодательство США направлено на то, чтобы минимизировать возможность поступления спора на рассмотрение суда. Полагается, что это является действенной политикой государства, которая в долгосрочной перспективе оправдывает себя.

Не каждое государство в современном мире отличается устоявшейся налоговой системой. Ряд развивающихся стран находится в процессе постоянной модернизации всей правовой системы, включая и развитие

механизма разрешения налоговых споров. Изучение государств, находящихся на стадии становления и формирования правового регулирования, является весьма актуальным, так как именно они отражают динамику совершенствования права, налоговой системы и вектор развития в целом.

В этой связи хотелось бы обратить внимание на Южно-Африканскую Республику. Правовая система данного государства относится к англосаксонской правовой семье, важную роль играет судебный прецедент. Последние и довольно масштабные изменения налоговой системы произошли в 2012 году. В это время, 1 октября 2012 года вступил в силу Закон «О налоговом администрировании». На основании этого нормативно правового акта создана Государственная служба доходов ЮАР. Вместе с тем, законом предусмотрен и порядок разрешения налоговых споров, отвечающий современным мировым требованиям. Так, система обжалования решений Государственной службы доходов ЮАР является достаточно последовательной. Судебному этапу предшествует обязательный административный порядок разрешения конфликта, что является схожим с Россией и Федеративной Республикой Германией.

Административный этап характеризуется подачей жалобы в Налоговый совет — административный орган в структуре Государственной службы доходов ЮАР. Состав Налогового совета формируется министром финансов и состоит из председательствующего адвоката или атторнея. Также в заседании могут принимать участие бухгалтер и представитель предпринимательского сообщества. Спор рассматривается с участием налогоплательщика и представителя Государственной службы доходов ЮАР по правилам судопроизводства в магистерских судах ЮАР. Таким образом, данный административный этап по своим правилам похож на судебное заседание. Интересной особенностью является желание законодателя обеспечить независимость Налогового совета от Государственной службы доходов ЮАР. Данное обстоятельство позитивно сказывается на объективности решения Налогового совета, делая данный этап не просто формальным, а реально действующим инструментом, как следствие, помогая разгрузить судебную

систему государства.

Следующей возможностью обжаловать решение является подача искового заявления в налоговый суд — специализированный судебный орган, рассматривающий налоговые споры. Налоговые суды располагаются не в каждой провинции, а только лишь в трёх, что является недостатком, затрудняя возможность обращения в суд налогоплательщикам из отдалённых провинций. Примечательно, что подача искового заявления возможна только после уведомления об этом Налогового совета. Жалоба на решение налогового суда в дальнейшем может быть подана в отделение Верховного суда ЮАР. Законом установлен срок — 15 дней с момента принятия решения налоговым судом. Верховный суд ЮАР имеет отделения в каждой провинции и не является специализированным судебным органом.

Последней судебной инстанцией является Высший апелляционный суд, который располагается в Блумфонтейне. Стоит заметить, что налогоплательщик имеет право подать жалобу напрямую в данный судебный орган минуя Верховный суд ЮАР. Решения Высшего апелляционного суда имеет силу прецедента, а правовая позиция, содержащаяся в решении, является обязательной для всех судов ЮАР за исключением Конституционного суда.

Правовая система ЮАР в части разрешения налоговых споров имеет и альтернативные способы. В частности, существует возможность разрешить спор используя институт медиации, арбитража или привлекая Налогового омбудсмена. Последний способ является наиболее интересным с точки зрения эффективности. Должность налогового омбудсмена введена в противовес Государственной службы доходов. Назначает на должность омбудсмена министр финансов, что говорит о неподконтрольности налоговым органам.

Воспользоваться возможностью разрешения налогового спора с привлечением налогового омбудсмена возможно только после прохождения налогоплательщиком административного этапа, то есть обжаловав решение в Налоговом совете. Недостатками данного института является слабая законодательная база: процессуальные правила рассмотрения споров не

регламентированы надлежащим образом, не установлены ограничительные сроки. Однако на практике сложилась положительная ситуация, споры рассматриваются в течение до 15 рабочих дней.

По мнению С.В. Янкевича [Янкевич, с. 19] институт налогового омбудсмена ЮАР позволяет в короткие сроки эффективно рассматривать дела. Налоговый омбудсмен является альтернативой рассмотрению налоговых споров в налоговом совете, налоговых судах, высших судебных инстанциях ЮАР.

Омбудсмен играет большую роль в плане информирования налогоплательщика о наиболее доступных и эффективных способах разрешения налоговых споров. Плюсом данного института является то, что он создается на общественных началах, что позволяет говорить о его независимости от государственных органов. Омбудсмен позволяет принять налогоплательщику обоснованное и эффективное решение, которое будет наиболее для него успешным и недорогостоящим. На основании своего опыта они могут заниматься сбором и анализом информации по возникающим спорным вопросам, наблюдать за наиболее проблемными изъянами, встречающимися на практике систематично. Это является еще одним плюсом в пользу данного института.

Таким образом, механизм разрешения налоговых споров в ЮАР отличается многообразием альтернативных способов разрешения конфликтов. Недостатком системы рассматриваемого государства является недостаточная правовая регламентация, также требуется расширение сети налоговых судов для более полного обеспечения доступа к правосудию.

Обратимся к опыту государств – участников Содружества независимых государств. В Кыргызстане по аналогии с Российской Федерацией предусмотрен обязательный досудебный порядок. Для подачи жалобы в суд для начала необходимо направить ее в Государственную налоговую службу при правительстве. Судебное рассмотрение осуществляется межрайонными судами по экономическим делам. В Республике Казахстан обязательный досудебный порядок разрешения налоговых споров отсутствует. Налогоплательщик вправе

сразу обратиться в суд. Судами, уполномоченными рассматривать данную категорию дел, являются специализированные межрайонные экономические суды. В Республике Беларусь схожая ситуация, досудебный порядок не является обязательным. Налогоплательщик одновременно с подачей жалобы в налоговый орган вправе обратиться в суд с аналогичными требованиями. Налоговые споры в Беларуси относятся к подсудности хозяйственных судов. Аналогичная практика применяется в Узбекистане и Таджикистане.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что в Российской Федерации не хватает более широкого применения альтернативных процедур разрешения налоговых споров. Такие способы могут быть применены как в рамках административного, так и судебного рассмотрения. Большим пробелом является отсутствие медиации, применяемой для разрешения налоговых споров. Разговоры о ее внедрении ведутся уже давно, но на текущий день все ещё не сформирована законодательная база. К медиатору, участвующему в налоговом споре, должны предъявляться определенные требования. Его статус в общих чертах может быть закреплен в Федеральном законе от 27 июля 2010 года N 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», а специальные положения должны содержаться в НК РФ. Стоит учитывать, что, формируя институт медиации, законодатель должен обеспечить его полную независимость и требования к высокой квалификации.

Также зарубежный опыт показывает, что важным моментом является создание специализированных судебных органов, занимающихся только рассмотрением налоговых споров. Это позволит рассматривать данную категорию дел наиболее эффективно. В мире используются разные модели разрешения налоговых споров. В развитых странах активно используются альтернативные процедуры, которые позволяют разгрузить государственную систему. Правовая действительность в Российской Федерации в целом еще не готова к принятию такого опыта, но отдельные шаги в этом направлении уже сделаны. Внедрение таких институтов должно осуществляться поэтапно и с

учетом специфики правовой действительности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе написания данной работы был исследован механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации. В ходе работы для достижения поставленной цели выполнены все поставленные задачи.

Изучение историко-теоретических аспектов является важной составляющей работы. Это позволяет изучить предпосылки формирования сложившейся системы.

История развития правоотношений, возникающих в процессе рассмотрения налоговых споров, имеет длительный характер. В полной мере данный механизм был реализован к середине XIX века, что можно считать отправной точкой. Современная система берет свое начало в 1991 году с момента распада СССР. Стоит понимать, что её формирование происходило не одномоментно, а на протяжении длительного времени. Важнейшими этапами стоит считать принятие Конституции РФ в 1993 году, Налогового кодекса РФ в 1998 году и Арбитражно-процессуального кодекса в 2002 году.

Современное российское законодательство сложилось под сильным влиянием советской школы права. В результате российскому праву присуще строгое разделение на отрасли публичного и частного права. Налоговое право, безусловно, относится к публичному праву. Этим объясняется сложность внедрения частнопровых элементов в механизм разрешения налоговых споров – института медиации или мировых соглашений.

Проблемой являются и относительно небольшие сроки формирования механизма разрешения налоговых споров, что обусловлено особенностями исторического развития России, но к настоящему времени все-таки успела сформироваться достаточно объемная нормативно-правовая база, регулирующая данные правоотношения. Основная задача теперь должна заключаться в увеличении ее эффективности и переходу на качественно новый уровень.



Формулирование понятия «налоговый спор» является важной составляющей для понимания проблем. Проанализировав действующее законодательство, был сделан вывод, что в законах и подзаконных актах не содержится определения данной правовой категории. Однако, формулировка активно используется в судебной практике, что говорит о ее актуальности. В научной литературе выработаны различные подходы к определению понятия.

Обобщенно можно сказать, что налоговым спором являются разрешаемые в досудебном и судебном порядке разногласия между субъектами налогового права, связанные с уплатой обязательных платежей. Целью разрешения налогового спора является защита интересов налогоплательщика и публичных финансовых интересов государства.

Налоговые споры являются распространенной категорией юридических дел и достаточно сложной, требуя применения специфических знаний. Очевидно, что назрела необходимость законодательного закрепления термина, ведь от него зависит правильность применения тех или иных норм материального и процессуального права.

Любому правовому институту присущи основополагающие принципы и механизм разрешения налоговых споров не исключение. Стоит заметить, что не существует единой и структурированной системы принципов. Для их понимания требуется обратиться к разным отраслям права. По результатам их изучения в рамках работы было сформировано три группы: конституционные принципы, досудебные и судебные принципы, а также принципы, присущие налоговому праву.

Изучение принципов позволило сделать вывод о необходимости совершенствования правовой базы. Налоговый кодекс РФ не содержит в себе единых принципов, что является упущением. Налоговое право заимствует их из других отраслей права. Для устранения указанного пробела требуется систематизация всех используемых принципов в едином акте – Налоговом кодексе РФ.

Некоторые правовые категории, например, добросовестность не имеют

законодательно установленных критериев для их соотнесения с реальными обстоятельствами. Суды при решении вопроса о добросовестности налогоплательщика вынуждены вырабатывать субъективные критерии оценки. Полагаю необходимым установить законодательное закрепление критериев добросовестности, что позволит исключить субъективную оценку при принятии решения.

Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации характеризуется наличием досудебной и судебной процедуры. На уровне обсуждений неоднократно поднимался вопрос о развитии альтернативных процедур разрешения налоговых споров. Важнейшим таким институтом является медиация. Однако, реальных мер по развитию альтернативных способов принято не было. Опыт зарубежных стран, таких как США и Нидерланды показывает, что медиация является эффективным механизмом при разрешении налоговых споров. Поэтому является целесообразным его внедрение в российскую правовую систему на уровне разрешения налоговых споров. Тем более, что данный механизм не является новым для нашей системы и законодательно закреплен с 2010 года Федеральным законом от 27 июля 2010 года N 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)».

Для развития внесудебной процедуры разрешения налоговых споров необходимо повсеместное внедрение примирительных процедур. Их развитие возможно посредством изменений нормативной базы и регулярного информирования налогоплательщиков о возможности использования данных механизмов. Плюсом таких процедур является сокращение сроков рассмотрения споров и уменьшение нагрузки на органы судебной власти.

Досудебный этап, связанный с подачей жалобы в налоговый орган, характеризуется тем, что осуществляется через вышестоящий налоговый орган. Это не позволяет говорить о полной объективности и независимости данной инстанции. Делается вывод, что целесообразно закрепить в действующем законодательстве запрет на участие вышестоящих налоговых органов в

принятии решений нижестоящими налоговыми инспекциями. Это требуется для повышения эффективности административного порядка рассмотрения налоговых споров.

Предлагается зафиксировать в НК РФ возможность налогоплательщика участвовать при рассмотрении жалобы вышестоящим налоговым органом. Это позволит исключить формальное отношение вышестоящего налогового органа к принятию решения и позволит добиться более детального изучения позиции заявителя по неочевидным моментам. Главной целью досудебного этапа должно стать установление объективной истины, а не исправление формальных ошибок налоговых органов внутри собственной системы.

На сегодняшний день существуют тенденции и к реформированию судебного порядка рассмотрения налоговых споров. На примере западных государств возможно создание специализированных судебных органов, рассматривающих налоговые споры. Это позволит повысить компетентность судей и объективность принимаемых решений. Вместе с тем, изолированное реформирование институтов судебной системы не даст должного эффекта, поскольку повышение эффективности системы рассмотрения налоговых споров возможно только при предварительном совершенствовании процедур досудебного обжалования.

Возникла необходимость совершенствования действующего процессуального законодательства. В АПК РФ предлагается внести изменения в части увеличения срока для обжалования ненормативных актов налоговых органов. Действующий срок составляет три месяца со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении прав и законных интересов, что является недостаточным. В текущих условиях для принятия решения о необходимости обжалования и формирования обоснованной позиции требуется не менее одного года.

Для безупречного функционирования механизма разрешения налоговых споров в Российской Федерации необходим постоянный анализ результатов досудебного урегулирования споров, судебной практики. На основе получаемой

информации должна формироваться единая правоприменительная концепция, направленная на построение между налоговыми органами и налогоплательщиками отношений взаимодействия и сотрудничества.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

**1. Нормативно правовые акты**

- 1.1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г.: с учетом поправок, внесенных Законом РФ о поправке к Конституции РФ от 14 марта 2020 г. N 1-ФКЗ // Российская газета. – 2020. – № 144.
- 1.2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 19.06.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 30. – Ст. 3012.
- 1.3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон РФ от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
- 1.4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон РФ от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 1. – Ст. 1.
- 1.5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 09.11.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
- 1.6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон РФ от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.11.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
- 1.7. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации): Федеральный закон РФ от 27.07.2010 № 193-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 31. – Ст. 4162.
- 1.8. Об утверждении концепции развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга: Распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 №

381-р // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2020. – № 10. – Ст. 1357.

- 1.9. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы: Приказ ФНС России от 13.02.2013 N ММВ-7-9/78@ // Документ официально опубликован не был. См.: СПС КонсультантПлюс. URL: <https://consultant.ru> (дата обращения: 01.08.2020).
- 1.10. О внесении изменений в приказ МНС России от 16.04.2004 N САЭ-3-30/290@» (с изменениями и дополнениями): Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@ // Текст приказа опубликован в приложении к газете «Учет. Налоги. Право» - «Официальные документы». – 2007. – № 21.

## 2. Литература

- 2.1. Абакумова О.А. Развитие примирительных процедур как альтернативного способа разрешения налоговых споров // Казанский педагогический журнал. 2015. № 6-1 (113). С. 216-220. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=24364004> (дата обращения: 11.06.2020).
- 2.2. Агузарова Ф.С. Российская налоговая система: понятие, проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2017. № 11. С. 1024 – 1030. URL: [http://www.nbpublish.com/library\\_get\\_pdf.php?id=31569](http://www.nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=31569) (20.04.2019).
- 2.3. Алимйрзоева М.Г. Современные тенденции и проблемы развития российской налоговой системы // Налоги и налогообложение. 2016. № 7. С. 563 - 573.
- 2.4. Арзуманова Л. Л., Грачева Е. Ю., Болтинова О. В. Налоговое право. Общая часть. Москва: Норма, 2019. 52 с.
- 2.5. Бакунин А.В. Некоторые проблемы налоговой системы РФ и пути ее совершенствования // Вестник ИЭАУ. 2016. №10. С. 1. URL: <http://www.ieay.ru/assets/files/nauka/vestnik/10/1.pdf> (дата обращения 20.04.2019).

- 2.6. Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Штромвассер И.Р. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права. Налоги и финансовое право, 2004. 151 с.
- 2.7. Бурнышева Л.В., Львова И.Г. Субъекты налоговых правоотношений // Сибирское юридическое образование. 2019. №2. URL: <http://www.cyberleninka.ru/article/n/subekty-nalogovyh-pravootnosheniy> (дата обращения 25.04.2020).
- 2.8. Бычихина К.В. Проблемы налогообложения НДФЛ в РФ и мероприятия по их улучшению // Традиционная и инновационная наука: история, современное состояние, перспективы: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Уфа, 2017. С. 40-44. URL: <http://aeterna-ufa.ru/sbornik/NK129-1.pdf#page=40> (20.04.2019).
- 2.9. Вахитов Р.Р. Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах // Налоговед. 2005. № 10. С. 20 – 23. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=12866612> (дата обращения: 11.06.2020).
- 2.10. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России: учебное пособие. Москва: Прогресс, 2016. 365 с.
- 2.11. Винницкий Д. В. Налоговое право России: краткие учебные курсы юридических наук. Москва: Норма, 2004. 320 с.
- 2.12. Гасиева З.П., Гиоева Е.Г. Проблемы и перспективы развития налоговой системы РФ на современном этапе // Вестник Московского гуманитарно-экономического института. 2018. № 2. С. 17-23.
- 2.13. Глухих Т.А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях // Налоговые споры. 2005. №12. С. 20-22.
- 2.14. Губин, П.Г. Лахно П.Г. Предпринимательское право Российской Федерации: учебник – 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма; ИНФРА-М, 2017. 992 с.
- 2.15. Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие. Москва: ЮНИТИ, 2017. 175 с.
- 2.16. Дубровин В. В., Дубровина Е. Г. Налоговые преступления. Уголовно-

- правовые и уголовно-процессуальные аспекты: учебное пособие. Москва: МГИМО-Университет, 2019. 286 с.
- 2.17. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение: серия «Учебники и учебные пособия». Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. 439 с.
- 2.18. Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение: учебное пособие - 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Эксмо, 2016. 480 с.
- 2.19. Злобина Л.А., Стажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: учебное пособие. Москва: Академический проект, 2016. – 228 с.
- 2.20. Ибрагимова Л.Д. Упрощенная система налогообложения: проблемы применения и пути оптимизации единого налога // Экономика и предпринимательство. 2018. № 6. С. 1005-1008.
- 2.21. Иванова, В. Н. Налоговое право: учебник. Ростов-на-Дону: Феникс, 2016. 428 с.
- 2.22. Ильин, А. Ю. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: учебное пособие. Санкт-Петербург: Проспект, 2017. 112 с.
- 2.23. Капкаев А.А. Краткий обзор процедуры разрешения судебных налоговых споров по праву США // Вестник МГИМО. 2011. №2. С. 235-239. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kratkiy-obzor-protsedury-razresheniya-sudebnyh-nalogovyh-sporov-po-pravu-ssha> (дата обращения: 02.02.2020).
- 2.24. Карасева М.В. Актуальные проблемы финансового и налогового права: учебное пособие. Москва: Проспект, 2020. 272 с.
- 2.25. Караханян, С.Г. Налоговые споры: проблемы, анализ, решение. Москва: Бератор-Пабблишинг, 2016. 144 с.
- 2.26. Конюхова А.А. Разрешение налоговых споров в России и Германии (анализ особенностей правового регулирования) // Вестник МГИМО. 2015. №2. С. 224-229. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razreshenie-nalogovyh-sporov-v-rossii-i-germanii-analiz-osobennostey-pravovogo-regulirovaniya> (дата обращения: 02.02.2020).



- 2.27. Лупарев Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерки практики: монография. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2006. 236 с.
- 2.28. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО. Люберцы: Юрайт, 2017. 353 с.
- 2.29. Мигачева Е.В. Налоговый мониторинг как способ обеспечения финансовой безопасности // Финансовое право. 2016. № 1. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CJI&n=94439#07989711458643676> (дата обращения: 11.06.2020).
- 2.30. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: учебное пособие. Москва: «Инфра-М», 2016. 321 с.
- 2.31. Морозов Л.В. Предпринимательская деятельность крестьян в России в конце XIX века: историко-правовые аспекты // Вестник ЧГУ. 2010. №4. С. 152-154. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predprinimatelskaya-deyatelnost-krestyan-v-roscii-v-kontse-xix-veka-istoriko-pravovye-aspekty> (дата обращения: 17.09.2020).
- 2.32. Насырова В.И. Специальные налоговые режимы как инструмент налогового регулирования малого предпринимательства // Финансы и кредит. 2018 № (493). С. 54-63. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/spetsialnye-nalogovye-rezhimy-kak-instrument-nalogovogo-regulirovaniya-malogo> (дата обращения: 19.04.2019).
- 2.33. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. № 3 (214). С. 144-149.
- 2.34. Ожегов С. И. Словарь русского языка – 24-е изд., испр. Москва: ОНИКС 21 век, Мир и Образование, 2004. 1200 с.
- 2.35. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: диссертация кандидата юридических наук. Москва, 2004. 185 с.
- 2.36. Пансков В.Г. Налогообложение малого предпринимательства: нужны кардинальные перемены // Экономика. Налоги. Право. 2018. №1. С. 112-119.

- URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-malogo-predprinimatelstva-nuzhny-kardinalnye-peremeny> (06.04.2019).
- 2.37. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Москва: Юрайт, 2017. 392 с.
- 2.38. Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2020 год // URL: [https://nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/9754334/](https://nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9754334/) (дата обращения: 22.04.2020).
- 2.39. Развитие досудебного урегулирования налоговых споров и возможности внедрения медиации. Доклад М.В. Мишустина // URL: <http://taxpravo.ru/novosti/statya-153667-razvitie-dosudebnogo-uregulirovaniya-nalogovyih-sporov-i-vozmozhnosti-vnedreniya-mediatsii-doklad-mmishustina> (дата обращения: 22.04.2020).
- 2.40. Романовский М.В. Налоги и налогообложение. 5-е изд. Санкт-Петербург: Питер, 2016. 496 с.
- 2.41. Рыбакова С.В., Калинина И.А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. №1. С. 141-150. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-spor-v-aspekte-garantiy-prav-nalogoplatelshchikov> (дата обращения: 02.02.2020).
- 2.42. Смолицкая Е.Е. Законные налоговые схемы. Москва: Проспект, 2020. 288 с.
- 2.43. Суглобова Н.М., Бобошко Н.М. Налоги и налогообложение: учебное пособие. Москва: ЮНИТИ, 2016. 543 с.
- 2.44. Султангаджиев Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. 2018. № 18. С. 159-164. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-podhody-k-optimizatsii-nalogovoy-nagruzki-v-tselyah-stimulirovaniya> (26.04.2019).
- 2.45. Тимофеев Е. В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I. От основ к источникам и основным принципам. Москва: Арт-Ресурс, 2018. 350 с.
- 2.46. Тимошенко И.В. Генезис формирования нормативной модели административной юстиции в России // Вестник ТИУиЭ. 2017. № 2 (26). С.

- 38-46. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/genezis-formirovaniya-normativnoy-modeli-administrativnoy-yustitsii-v-rossii> (дата обращения: 17.09.2020).
- 2.47. Филиппова, Н.А., Королева Л.П., Дерина О.В. Налогообложение некоммерческих организаций. Москва: КноРус, 2017. 384 с.
- 2.48. Халяпин, А.А. Проблемы финансовой политики Российской Федерации / А.А. Халяпин, М.И. Кобыленко // Сборник статей международной научно-практической конференции: «Прорывные экономические реформы в условиях риска и неопределенности» (Самара, 10 января 2016 г.) - Издательство: Общество с ограниченной ответственностью «Аэтерна» (Уфа), 2016, с. 220-222.
- 2.49. Цинделиани И. А. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие. Москва: Проспект, 2019. 808 с.
- 2.50. Цинделиани И.А, Булова А.С., Губенко Е.С. Налоговое право: учебник. Москва: Проспект, 2016. 528 с.
- 2.51. Цинделиани И.А. Налоговое право: учебник. Москва: Проспект, 2020. 704 с.
- 2.52. Цинделиани И. А. Судебная практика Верховного Суда Российской Федерации по налоговым спорам: учебно-практическое пособие. Москва: Проспект, 2020. 592 с.
- 2.53. Черник Д. Г. Налоги: учебное пособие для вузов. Москва: Финансы и статистика, 2016. 405 с.
- 2.54. Шагапов А.П. Упрощенная система налогообложения в 2018 году - основные изменения // Научная исследовательская деятельность в России и за рубежом : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. А.А. Зарайский. – Саратов. 2018. С. 116-119. URL: [http://iupr.ru/domains\\_data/files/Cborniki\\_konf/26\\_aprelya%202018.pdf#page=11](http://iupr.ru/domains_data/files/Cborniki_konf/26_aprelya%202018.pdf#page=11) (01.05.2019).
- 2.55. Шередко Е.В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран // Финансовое право. 2012. № 8. С. 39-40. URL:

- <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=17948064> (дата обращения: 11.06.2020).
- 2.56. Шестакова, Е.В. Региональное налогообложение малого бизнеса и инновации в налогообложении. Москва: Русайнс, 2018. 416 с.
- 2.57. Янкевич С.В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования // Публично-правовые исследования (Электронный журнал). 2015. № С. 56-76.
- 2.58. Mathews G.P. Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes // Ohio State Journal on Dispute Resolution. 2004. URL: <https://advance.lexis.com/api/document?collection=analyticalmaterials&id=urn:contentItem:4BXW-JXS0-00CT-X007-00000-00&context=1516831> (дата обращения: 10.06.2020).
- 2.59. Meyercord L. Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Disputes // The Review of Litigation, 2010. URL: from <https://advance.lexis.com/api/document?collection=analyticalmaterials&id=urn:contentItem:50S3-2VK0-00CV-9075-00000-00&context=1516831> (дата обращения: 10.06.2020).

### **3. Судебная практика**

- 3.1. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства: утвержден Президиумом Верховного суда РФ 04.07.2018 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2018. № 13. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_301685/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_301685/) (дата обращения 12.09.2020).
- 3.2. Определение Конституционного суда РФ от 16.10.2003 N 329-О // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45176/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45176/) (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.3. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» //

- Справочная правовая система «КонсультантПлюс». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_151174/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174/) (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.4. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=148918#06626416607976426> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.5. Определение Верховного суда РФ от 16.06.2020 по делу № А56-60671/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.6. Определение Верховного суда РФ от 31.10.2017 по делу № А40-101850/2016) // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.7. Определение Верховного суда РФ от 21.08.2020 по делу № А11-3900/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.8. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 14.02.2019 по делу № А26-3154/2018 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.9. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2020 по делу № А33-27297/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.10. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 16.06. 2020 по делу № А55-21344/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.11. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.03.2020 по делу № А12-29101/2019 // Картотека арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).

- 3.12. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.05.2019 по делу № А60-47393/2018 // Картоoteca арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).
- 3.13. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2020 по делу № А60-34892/2019 // Картоoteca арбитражных дел. URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 04.08.2020).