

**МЕХАНИЗМ УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ:  
РОССИЙСКИЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ  
TAX DISPUTE SETTLEMENT MECHANISM: RUSSIAN AND  
FOREIGN EXPERIENCE**

Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва	Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii (Financial University under the Government of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow
<b>Татьяна Сергеевна Гордиенко</b>	<b>Tatiana S. Gordienko</b>
Студентка	Student
Е-mail: <a href="mailto:182734@edu.fa.ru">182734@edu.fa.ru</a>	Е-mail: <a href="mailto:182734@edu.fa.ru">182734@edu.fa.ru</a>
117303, Российская Федерация, г. Москва, ул. Керченская, д. 1А, к.2. Телефон: +7 (977) 119-32-85.	B. 2, 1A Kerchenskaya st., Moscow 117303, Russian Federation. Phone: +7 (977) 119-32-85.
<b>Научный руководитель:</b> доцент Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, к.э.н., доцент Пьянова Марина Владимировна.	<b>Academic Supervisor:</b> Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Marina Vladimirovna Pyanova.
<b>Аннотация.</b> Непрерывное совершенствование налогового законодательства РФ порождает неоднозначное толкование правовых норм, приводит к противоречиям. Контрольно-надзорная деятельность ФНС, а также деятельность налогоплательщиков, направленная на минимизацию налоговых обязательств, обуславливают конфликты между участниками налоговых правоотношений. Целью данной работы является изучение процедуры урегулирования налоговых споров в России и в зарубежных странах, ее всесторонняя характеристика, выявление недостатков и направлений совершенствования.	<b>Abstract.</b> The continuous improvement of the tax legislation of the Russian Federation gives rise to a double interpretation of legal norms, leads to contradictions. The control and supervision activities of the Federal Tax Service, as well as the optimization-oriented activities of taxpayers, largely determine the prevalence of conflicts between participants in tax legal relations. This work reveals the procedures for the settlement of tax disputes in Russia and in foreign countries, is devoted to compiling a comprehensive description of the stage of judicial settlement of tax disputes, identifying imperfections and suggestions for improvement.
<b>Ключевые слова:</b> Налоговые правоотношения, администрирование, налоговые споры, судебный порядок, досудебный порядок, институт медиации, зарубежный опыт, механизм разрешения налоговых конфликтов	<b>Key words:</b> Tax legal relations, administration, tax disputes, judicial procedure, pre-trial procedure, mediation institution, foreign experience, mechanism for resolving tax conflicts

## **Введение (Introduction)**

Под спором в общем случае принято понимать разногласие между двумя и более сторонами. Соответственно, в первую очередь, необходимо определить потенциальных участников налоговых споров. Российское законодательство в налоговой отрасли правовых норм<sup>1</sup> определяет участников налоговых правоотношений и понимает под ними: налогоплательщиков, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, налоговые и таможенные органы.

Отмечается, что основным направлением деятельности Федеральной налоговой службы России является проведение мероприятий налогового контроля, которые представляют собой формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, страховых взносов законодательства о налогах и сборах.<sup>2</sup>

Налоговый контроль не ограничивается одним мероприятием, а представляет собой комплекс мер (налоговые проверки, мониторинг, дополнительные мероприятия в виде истребования документов и информации, экспертизы, допроса свидетеля и др.). Наиболее эффективными мероприятиями являются выездные и камеральные налоговые проверки, по окончании которых составляются акты проверок. При этом налоговое законодательство предусматривает такое право налогоплательщиков как обжалование актов налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействия) их должностных лиц.<sup>3</sup>

Конфликт интересов участников налоговых правоотношений порождает разногласия по результатам проведения мероприятий налогового контроля, и, как следствие, приводит к возникновению налоговых споров, порядок разрешения которых будет рассмотрен в работе.

Говоря о предпосылках появления института урегулирования налоговых споров, необходимо отметить, что отчуждение принадлежащих на праве собственности денежных средств налогоплательщиков в пользу государства по своей сущности уже является потенциальной конфликтной средой. При этом, предпосылками налоговых споров являются не только действия

---

<sup>1</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 9.

<sup>2</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 82, пункт 1.

<sup>3</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 21 пункт 1, подпункт 21.

налогоплательщиков, направленные на оптимизацию налогообложения, но также и действия налоговых органов. Совершенствование системы российского налогообложения, сопровождается активной нормотворческой деятельностью, что также порождает угрозу формирования потенциальной конфликтной среды.<sup>4</sup>

Примечательно, что процессы урегулирования налоговых споров в России впервые появились еще 2007 году в связи с реализацией на практике Федерального Закона от 27 июля 2006 г. №137-ФЗ, который направлен на разрешение споров, вытекающих из налоговых правоотношений, и нацелен на досудебный порядок урегулирования споров.<sup>5</sup>

Научное сообщество пришло к выводу о том, что налоговые споры являются одним из видов публичных правовых конфликтов, которые, в свою очередь, возникают в сфере административного управления, с одной стороны которых выступает государство, а с другой – налогоплательщики.

Дефиниция «налоговые споры» законодательно не закреплена, этот факт порождает собой ряд размышлений на данную тему и разрозненность трактовок в научной литературе. Наиболее распространенные варианты толкования представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Классификация трактовок понятия «налоговый спор»

Автор:	Определение:
С. В. Овсянников <sup>6</sup>	«Налоговый спор - юридический спор (спор о субъективном праве) между государством с одной стороны и иными участниками налогового правоотношения с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов»
В.С. Семушкин, Ю.В. Воробьева <sup>7</sup>	«Налоговый спор - спорное правоотношение, возникающее по поводу правильности и своевременности исполнения обязанностей налогоплательщика, законности актов законодательства о налогах и сборах»

<sup>4</sup> Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: Научно-практическое пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: РГУП, 2020. с.4

<sup>5</sup> Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н.Н. Косаренко. - Москва: РУСАЙНС, 2020. с.134

<sup>6</sup> Овсянников С. В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996, с.97 № 3, с. 145

<sup>7</sup> Семушкин В.С., Воробьева Ю. В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 12., с.24

Н.В. Ларина <sup>8</sup>	«Налоговый спор - разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор между государством, с одной стороны, и иными участниками налогового правоотношения - с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов»
А.А. Тедеев <sup>9</sup>	«Налоговый спор - юридическая ситуация, в основе которой лежат разногласия между налогоплательщиками (налоговыми агентами), с одной стороны, и государственными органами, и их должностными лицами - с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права»
С.М. Миронова <sup>10</sup>	«Налоговый спор - налогово-правовое отношение, отражающее противоречие интересов государства и налогоплательщиков, иных участников налоговых правоотношений по поводу применения норм налогового права, разрешаемое уполномоченным юрисдикционным органом или по согласованию сторон»

При этом, многие ученые сходятся в едином мнении: основой налогового спора является разногласие, противоречие интересов при применении законодательства. Однако, существует особый вид налогового спора, который никак не связан с конфликтом интересов – это «споры о признании налоговой задолженности безнадежной к взысканию».

Стоит отметить, что споры, касающиеся налоговых аспектов, в нашей стране регулируются не только законодательством о налогах и сборах, но также нормами административного, уголовного, процессуального права, приказами Федеральной налоговой службы, постановлениями Пленума Высшего Арбитражного суда и другими нормативно-правовыми актами. В связи со сложностью законодательства и неоднозначностью судебных решений по налоговым конфликтам, на рынке налогового консультирования часто встречается услуга под названием «Разрешение налоговых споров», которое зачастую подразумевает под собой ряд оказываемых подвидов услуги: сопровождение проверок и оспаривание результатов проверок, заключающееся в судебном и досудебном урегулировании налоговых споров. В настоящее время данная услуга представлена большинством известных консалтинговых компаний: PWC, KPMG, Deloitte, Pepeliaev Group, КСК ГРУП, Polozov Group и многими другими.

<sup>8</sup> Ларина Н. В. Налоговые споры: теоретические аспекты // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 7., с.12

<sup>9</sup> Тедеев А.А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков // Юрист. 2004. № 1., с.50

<sup>10</sup> Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): Монография. Волгоград, 2007 г., с.24

В научной литературе представлено множество классификаций налоговых споров в зависимости от выбранного за основу критерия. Так, если за основу взять критерий «предмет конфликта», можно выделить следующие типы споров:

- связанные с исчислением и уплатой НДС;
- связанные с исчислением и уплатой НДФЛ;
- связанные с исчислением и уплатой НПО;
- связанные с исчислением и уплатой СВ;
- связанные с исчислением и уплатой региональных налогов;
- связанные с исчислением и уплатой местных налогов;
- связанные с применением СНР;
- связанные с исчислением и уплатой государственной пошлины;
- связанные с исчислением и уплатой налогов с участием иностранного субъекта;
- связанные с осуществлением налогового контроля;
- связанные с привлечением к налоговой ответственности;
- другие.

Говоря о налоговых спорах, рассматриваемых Арбитражными судами в зависимости от инициатора, можно выделить следующие виды:

1. споры по искам налоговых органов;
2. споры по искам налогоплательщиков;
3. споры по искам иных лиц (контрагенты, кредитные организации и др.)

В целях экономии денежных средств государственного бюджета расходы на ведение судебных дел ложатся на налогоплательщиков и вместе с этим, законодательством РФ предусмотрен перечень оснований, по которым налоговый орган вправе обратиться в суды общей юрисдикции, Верховный и Арбитражные суды:<sup>11</sup>

- 1) о взыскании санкций, наложенных за нарушение налогового законодательства;
- 2) о возмещении ущерба, причиненного государству, в следствии неправомерных действий банка по обеспечительной мере – приостановка операций по счетам налогоплательщика;

---

<sup>11</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 31, пункт 1, подпункт 14/Закон РФ от 21.03.1991 №943-1 (ред. от 09.11.2020) «О налоговых органах Российской Федерации», статья 7, пункт 11.

- 3) о взыскании с налогоплательщика (в т.ч. участника КГН) причитающихся сумм налога;<sup>12</sup>
- 4) о взыскании за счет имущества налогоплательщика через судебного пристава-исполнителя;<sup>13</sup>
- 5) о досрочном расторжении договора инвестиционного налогового кредита;
- 6) о признании должника банкротом;
- 7) о признании сделок недействительными;
- 8) другие.

В свою очередь, количество рассматриваемых в судах налоговых споров в большинстве своем исходят от налогоплательщиков. Они могут направить свои иски в суд по следующим основаниям:

- 1) заявление о признании недействительными решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, а также иных нормативно-правовых (НПА) актов налоговых органов и действий (бездействий) их должностных лиц;
- 2) заявление о возврате излишне уплаченных сумм налога, сбора, страховых взносов.
- 3) другие.

### **Основные положения (Highlights)**

#### **1. Этапы урегулирования налоговых споров в России (Stages of settling tax disputes in Russia)**

В общем виде процесс урегулирования данного вида споров можно представить в следующем: по результатам проверок составляются акты, на которые можно подать возражения, обжаловать в досудебном порядке, путем подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган и обратиться с иском в суд. Такое право налогоплательщиков вытекает из норм налогового законодательства.<sup>14</sup>

Подача возражений на акты налоговых проверок по своей сути не является этапом урегулирования налоговых споров, так как они подаются еще до завершения налоговой проверки и направляются в то структурное подразделение ФНС, которое проводило проверку.

Досудебный порядок урегулирования налоговых споров представляется в виде подачи жалобы или апелляционной жалобы в

---

<sup>12</sup> Там же. Статья 46, пункт 3

<sup>13</sup> Там же. Статья 47, пункт 1

<sup>14</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 137

вышестоящий налоговый орган.<sup>15</sup>

Право любого лица, на защиту интересов в судебном порядке закреплено Конституцией РФ.<sup>16</sup> Физические лица, не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, имеют право обращаться в суды общей юрисдикции, а ИП и юридические лица – в арбитражные суды.

Немаловажную роль в защите интересов налогоплательщика сыграл Конституционный Суд РФ, который раскрыл ключевые принципы налогообложения в России, на которые опираются все нижестоящие суды.<sup>17</sup>

Рассматривая эволюционный аспект разрешения налоговых споров, стоит выделить следующие важные даты:<sup>18</sup>

С 01.01.1999 года законодательное закрепление процедуры обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц в первой части НК РФ.

С 2006 года создаются специализированные отделы налогового аудита, которые проверяют обоснованность жалоб на результаты налоговых проверок и разрешают конфликты в досудебном порядке;

С 01.01.2009 года обжалование решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налоговых правонарушений в досудебном порядке стало обязательным;

С 2014 года все без исключения налоговые споры в обязательном порядке должны проходить стадию досудебного урегулирования;

С 2015 года у налогоплательщиков появилось право обжаловать письменные разъяснения ФНС России.<sup>19</sup>

Предпосылками вышеупомянутых нововведений являлось то, что до момента введения обязательной процедуры досудебного урегулирования, единственно возможным способом урегулирования конфликтов являлась подача исков в суд. При этом можно выделить следующие недостатки судебного урегулирования налоговых споров:

---

<sup>15</sup> "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021), Статья 138

<sup>16</sup> Там же. Статья 46

<sup>17</sup> Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н. Н. Косаренко. - Москва: РУСАЙНС, 2020. с.137

<sup>18</sup> Организация и методика проведения налоговых проверок: учебное пособие / под науч. ред. К.В. Новоселова. - Москва: КНОРУС, 2021. с.194

<sup>19</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 31.03.2015 №6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О верховном суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ в связи с жалобой ОАО «Газпром нефть»//СЗ РФ.2015 №15. Ст.2301

- период рассмотрения споров может продлиться от трех месяцев до года;
- затраты на судебные разбирательства (государственная пошлина, оплата услуг представителей);
- долгий период вынесения судебного решения и вступления его в силу;
- строгий порядок оформления судебных исков, сбор доказательной базы, четкий регламент сроков.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в России успешно процветает обязательная процедура досудебного урегулирования споров, которая объективно обусловлена рядом причин. Нагрузка на судебные органы значительно снизилась с момента введения обязательного досудебного разбирательства, но при этом, налоговые споры, рассматриваемые в судебном порядке не исчезли, и все еще имеют место быть.

На наш взгляд, настоящий путь развития налоговой системы РФ, в области урегулирования налоговых споров, один из лучших способов сокращения налоговых конфликтов и уменьшения исков, поданных в суд. Налоговой службой создан сервис «узнать о жалобе», который предоставляет налогоплательщикам получить информацию о ходе и результатах рассмотрения жалоб.<sup>20</sup> Также отмечается, что рассмотрение дел в досудебном порядке в интересах обеих сторон конфликта. При этом оба этапа урегулирования налоговых споров в процессуальном аспекте кажутся достаточно сложными, ввиду обязательных установленных регламентов их проведения, сроков и последствий.

## **2. Процессуальные особенности рассмотрения налоговых споров арбитражными судами (Procedural Features of the Consideration of Tax Disputes by Arbitration Courts)**

Вне зависимости от вида налогового спора, для его разрешения каждая сторона должна представить доказательства, которые будут свидетельствовать о их соблюдении законодательства или же о неправомерности действий противоположной стороны, данное суждение в научной литературе объясняется как институт раскрытия доказательств.<sup>21</sup> При этом одним из важнейших условий рассмотрения споров в суде является определение предмета доказывания, которое подразумевает под собой формулировку обстоятельств,

---

<sup>20</sup>ФНС досудебное урегулирование споров. Электронный ресурс [https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply\\_fts/pretrial/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/) (дата обращения 12.01.2022)

<sup>21</sup> Там же. ч.3 ст.65

обосновывающих требования сторон и имеющих значение для вынесения решения судом.<sup>22</sup> Согласно законодательству<sup>23</sup> значимые обстоятельства и конечный объем предметов доказывания определяется арбитражным судом.

Одной из важнейших характеристик процедуры судебного урегулирования споров является то, что в данном процессе у сторон существует обязанность по раскрытию доказательств заблаговременно до начала судебного разбирательства. Таким образом, в суде нельзя будет оперировать фактами, о которых не знали другие лица, участвующие в деле.<sup>24</sup> В процессе судебного урегулирования налоговых споров можно выделить следующие виды доказательств:

1. письменные доказательства:<sup>25</sup>
  - a. хозяйственные договоры;
  - b. акты (например, о государственной регистрации организации, акт налоговой проверки<sup>26</sup>);
  - c. справки;
  - d. деловая корреспонденция;
  - e. протоколы судебных заседаний и отдельные приложения к ним;
  - f. заключение эксперта.
2. устные доказательства:
  - a. пояснения;
  - b. свидетельские показания.

### **3. Анализ статистической информации о разрешении налоговых споров (Analysis of statistical information on the resolution of tax disputes)**

Основываясь на периодических отчетах по итогам деятельности Федеральной налоговой службы России, мы пришли к выводам о том, что в настоящем 2021 году ситуация в области урегулирования

---

<sup>22</sup> Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: Научно-практическое пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: РГУП, 2020. С.26

<sup>23</sup> Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2020 №95-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. От 16.11.2021)

<sup>24</sup> Там же. ч.3

<sup>25</sup> Там же. ч.1 ст.75

<sup>26</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2005 г. №9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа».

налоговых споров выглядит следующим образом:<sup>27</sup>

1. Роль контрольных мероприятий и аналитики налоговых органов в доходном аспекте государственного бюджета имеет существенную роль. За период с сентября по октябрь от указанных мероприятий в бюджет поступило 241 млрд руб. (темп роста по отношению к аналогичному периоду 2020 года +17%). При этом:

2) доначислено по результатам камеральных проверок 45,5 млрд руб. (74,1%), поступило 32,3 млрд руб. (+197,5%)

3) количество дел, рассмотренных судами 4 826 (-2,8%);

4) общая сумма рассмотренных требований составляет 90 млрд руб. (+11,8%);

5) удельный вес сумм требований, рассмотренных в пользу налоговых органов 70 млрд руб. (77,5%)

Говоря о досудебном урегулировании налоговых споров, стоит отметить, что среди писем, поступивших от заявителей в ФНС за период с января по сентябрь 2021 года достаточно большую долю составляли жалобы налогоплательщиков на решения налоговых органов, данный показатель составил 2 565 обращений, это около 8% от общего объема.

Анализируя обращения граждан в Центральный аппарат ФНС России за 2020 и 2021 год, стоит отметить, что в общем объеме обращений лишь 7% обращений – это жалобы. Наиболее распространенной тематикой таких жалоб является «государственная регистрация и учет налогоплательщиков».<sup>28</sup>

Динамика количества налоговых споров, рассмотренных в досудебном порядке за последние 4 года представлена в таблице №2. Таблица 2 - Динамика показателей, характеризующих досудебное урегулирование налоговых споров<sup>29</sup>

Показатель / период	Январь-октябрь 2018 г.	Январь-сентябрь 2019 г.	Январь-сентябрь 2020 г.	Январь-октябрь 2021 г.
---------------------	------------------------	-------------------------	-------------------------	------------------------

<sup>27</sup> Официальный сайт ФНС/Итоги деятельности ФНС России в январе-октябре 2021 года [Электронный ресурс] URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/#t31](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t31)

<sup>28</sup> Источник: Справка о работе с обращениями граждан и запросами пользователей информацией в ФНС России за 9 месяцев 2021 года. Электронный режим доступа URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/appeals\\_citizens/1624354/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/1624354/)

<sup>29</sup> Составлено автором на основе итоговых отчетов ФНС об эффективности работы. Электронный режим доступа URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/)

Темп роста количества поступивших жалоб	-14,7%	-	-25,5%	-
Темп роста количества рассмотренных жалоб	-9,5%	-6,2% (22,7 тыс.)	-23,3%	-
Темп роста количества рассмотренных жалоб по результатам ВМП и КМП	-18,2%	-22,5%	-31%	-
Темп роста количества рассмотренных жалоб на действия/ бездействие должностных лиц налоговых органов	-	-	-17,7%	-
Удельный вес числа удовлетворенных жалоб	30,3%	29,8%	26,4%	-
Темп роста количества судов по налоговым спорам, прошедшим досудебное урегулирование налоговых споров	-6,4%	-14,1%	-32,6%	-5,1%

По данным таблицы 2 можно заключить, что ФНС публикует итоговые отчеты в несопоставимых периодах, отмечаются пробелы в некоторых данных, а отчет за январь – октябрь 2021 года не содержит данных о досудебном урегулировании налоговых споров. Однако, можно проследить общие тенденции на данном отрезке времени:

- количество поступивших и рассмотренных жалоб, в том числе по результатам выездных и камеральных проверок в досудебном порядке заметно сокращается;
- сокращается удельный вес числа удовлетворенных жалоб;
- наибольший темп сокращения отмечается в количестве судебных дел по налоговым спорам, которые ранее прошли досудебный этап.

Возможными причинами таких тенденций стали:

- Выработка единых правоприменительных подходов;
- учету судебной практики при проведении КМП и ВМП;
- создание и развитие таких онлайн-сервисов, как «Узнать о жалобе», «Решения по жалобам» и др.;
- обеспечение правового сопровождения налоговых проверок;

Таким образом, институт досудебного урегулирования налоговых споров в России активно развивается и выполняет свою главную задачу – снижение нагрузки на судебные инстанции.

Далее целесообразно рассмотреть статистическую информацию судебного урегулирования налоговых споров. Динамика количества

налоговых споров, рассмотренных судами за последние 4 года представлена в таблице №3.

Таблица 3 - Динамика показателей, характеризующих судебное урегулирование налоговых споров за 2018-2021 гг.<sup>30</sup>

Показатель / период	Январь-октябрь 2018 г.	Январь-сентябрь 2019 г.	Январь-сентябрь 2020 г.	Январь-октябрь 2021 г.
Количество дел, рассмотренных судами, ед.	-	-	4 965	4 826
Темп роста количества дел, рассмотренных судами	-11%	-24%	-48,35%	-2,8%
Сумма рассмотренных требований, млрд руб.	153,9	122,8	80,7	90
Темп роста суммы рассмотренных требований	-18,4%	-20,2%	-34,24%	+11,8%
Суммы требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, млрд руб.	127,3	103,1	65,5	70
Удельный вес сумм требований, рассмотренных в пользу налоговых органов	82,8%	84%	81,1%	77,5%

На основе данных таблицы 3 можно сделать следующие выводы:

- Количество дел, рассмотренных судами, умеренно сокращается;
- сумма рассматриваемых требований значительными темпами снижалась с 2018 по 2020 гг., однако, в 2021 году сумма требований увеличилась;
- более половины судебных решений вынесены по суммам требований в пользу налоговых органов;
- отмечается сокращение удельного веса сумм требований, рассмотренных в пользу налогового органа, что означает увеличение сумм выигршей налогоплательщиков;

Вероятными предпосылками таких показателей стало:

— Повышение эффективности взаимодействия контрольного блока, правовых отделов, а также методологических подразделений на стадии проведения проверок и в ходе судебного разбирательства;

— эффективное взаимодействие правовых отделов при досудебном урегулировании налоговых споров, с целью выработки

<sup>30</sup> Составлено автором на основе итоговых отчетов ФНС об эффективности работы. [Электронный режим доступа] [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/)

единообразного правового подхода по применению новых правовых концепций, введенных в налоговое законодательство Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что институт досудебного урегулирования споров активно развивается, снижая нагрузку на суды. Стоит также отметить, если в суд встал на сторону налогоплательщика и был доказан факт неправомерных действий налоговых органов в ходе проведения налоговой проверки, но при этом данная проверка выявила нарушения налогового законодательства со стороны налогоплательщика – суд не отменит решения налоговых органов, например, о штрафных санкциях. Однако, при нарушении существенных условий порядка проведения контрольных мероприятий (например, неизвещение/ ненадлежащее извещение проверяемого лица о месте и времени рассмотрения руководителем материалов проверки, если при этом лицо фактически не принимало участие в рассмотрении и др. существенные условия, решения налоговых органов о наложении штрафных санкций может быть отменено.<sup>31</sup>

#### **4. Зарубежный опыт разрешения налоговых споров (Foreign experience in resolving tax disputes)**

На порядок урегулирования налоговых споров в различных странах могут влиять множество факторов: форма территориального государственного устройства, разделение ветвей власти, структура налоговых органов, иерархия судебных органов, правовая система и многое другое.

Механизм урегулирования налоговых споров в Дании, также как и в России, имеет досудебный и судебный порядок урегулирования споров. Так, обжалование решений налоговых решений сперва проходит в специальном подразделении налоговых органов (налоговый местный трибунал), затем в национальном налоговом суде и, впоследствии, в суде, который рассматривает общие вопросы права. Государственная пошлина за обращение в суд составляет 600 датских крон (6 750 рублей), при этом в пользу налогоплательщиков решения судом выносятся менее, чем в 10% случаях.<sup>32</sup>

Однако, в некоторых странах регулирование налоговых правоотношений осуществляется саморегулируемыми организациями.

---

<sup>31</sup> Пункт 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>32</sup> Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н. Н. Косаренко. - Москва: РУСАЙНС, 2020. с.108

Так, в Великобритании, Канаде, Соединенных Штатах Америки и Южно-Африканской Республике действует так называемая «Хартия налогоплательщиков», одной из задач которой является защита их прав. При этом, в США существуют специализированные Налоговые суды, главный из которых расположен в Вашингтоне.

Интересная практика урегулирования налоговых споров действует в Америке. 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.<sup>33</sup>

На наш взгляд, наиболее интересным опытом представляется действующий Финансовый суд в Германии, который в том числе рассматривает публично-правовые споры в отношении налогов. Основой всего законодательства в Германии является концепция противодействия злоупотребления правами как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Исходя из этого, данный суд имеет право: отменить, изменить акт налогового органа, обязать налоговый орган вернуть ошибочно взысканные суммы налогов.

В таких странах, как: Новая Зеландия, Австралия, Италия, прежде чем подать иск в суд необходимо полностью уплатить налоговое обязательство. А если в суде будет доказана неправомерность действий налоговых органов, то уплаченная ранее сумма будет возмещена налогоплательщику с процентами. В Бельгии, Австрии, Финляндии, Канаде и США, наоборот, требование по уплате сумм налоговых обязательств приостанавливается на время рассмотрения жалобы в рамках урегулирования налоговых споров.

Таким образом, практический опыт зарубежных стран показывает многообразие систем урегулирования налоговых споров. Вместе с этим, отмечается особенность, которая присуща большинству стран: издержки на судебное урегулирование налоговых споров ложатся на налоговый орган, который проиграл спор. Данный механизм способствует развитию наименее затратному способу

---

<sup>33</sup> Рыбин, М. К. Обжалование решения налогового органа как гарантия безопасности социально-экономических отношений /2020. – С. 229.

урегулирования налоговых споров – до суда. Здесь же стоит отметить несовершенство порядка судебного урегулирования споров в России, который заключается в том, что налогоплательщику – выигравшему судебное дело в полной мере не удастся взыскать с налогового органа его затраты, а анализ судебной практики показывает, что арбитражные суды зачастую преуменьшают заявленные к возмещению расходы на представителя.<sup>34</sup>

### **Заключение (Conclusion)**

Проанализировав различные подходы к порядку разрешения налоговых споров, стоит отметить выделить проблемы и пути их совершенствования. Рассматривая данный аспект, согласимся с мнением Колозиной О.В. о том, что введение обязательного досудебного урегулирования налоговых споров увеличивает время рассмотрения спора, а для налогоплательщика время играет существенную роль в исполнении своих налоговых обязательств. Затянувшееся разбирательство может привести к тому, что фирма просто перестанет существовать, т. к. ее контрагенты могут отказаться сотрудничать ввиду ее ненадежности.<sup>35</sup>

Еще одной проблемой судебного порядка разрешения налоговых споров является то, что налогоплательщику приходится отстаивать свои права перед судом, которое имеет заинтересованность в пополнении бюджета, являясь одним из элементов системы государственных органов власти. Возможно, данная проблема и обуславливает факт того, что в абсолютном большинстве случаев суд встает на сторону налоговых органов. Так, за период с 2017 по 2021 гг. более 75% судебных дел рассматривались в сторону налоговых органов.

Как уже отмечалось ранее, судебный процесс характеризуется сложностью процедур: зачастую налогоплательщику бывает сложно самому правильно составить исковое заявление, определить предмет или сумму спора, а также правильно трактовать сложное к пониманию налоговое законодательство. На пути решения данной проблемы, наиболее вероятной в применении может стать предложение Колозиной О.В., которое заключается в создании бесплатных консультационных отделов, оказывающих государственную поддержку налогоплательщикам<sup>36</sup>. Также отмечается, что такая

---

<sup>34</sup> Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н.Н. Косаренко. - Москва: РУСАЙНС, 2020. с.112

<sup>35</sup> Колозина Ольга Вячеславовна «Налоговые споры: общая характеристика и способы урегулирования» // E-Scio. 2020. №7 (46) с.32

<sup>36</sup> Там же. с.36

практика уже распространена в ряде европейских стран.

Возможным совершенствованием механизма урегулирования налоговых споров в России можно предложить развитие альтернативных способов разрешения конфликтов помимо административного и судебного этапа. Например, используя опыт США по практике применения института медиации.

С целью разрешения существующей проблемы судебного порядка урегулирования налоговых споров, которая заключается в неполном компенсировании сумм затрат налогоплательщика на судебный процесс при рассмотрении дела в пользу истца, предлагается внести в законодательство нормы, регламентирующие полное возмещение расходов ответчиком.

Одним из путей реализации данного предложения является установление стандартов стоимости судебных разбирательств, которые обеспечили бы налогоплательщику возмещение установленных сумм затрат. Таким образом, заранее зная о размерах компенсируемых расходов на судебное разбирательство (затраты на представительство, подготовку документов и прочего), налогоплательщик имел бы возможность планировать свои затраты в рамках стандартов и учитывать возможные исходы разбирательства. Фиксированные суммы позволят налогоплательщикам и налоговым органам тщательнее подходить к процессуальным особенностям судебных разбирательств, учитывать их целесообразность. Преимуществом данной меры может также стать уменьшение количества судебных дел между налогоплательщиками и налоговыми органами, т. к. обе стороны могут принять решение о превышении сумм фактически затраченных средств над фиксированной компенсацией.

Несовершенством данного предложения является то, что затраты на судебные разбирательства зависят от масштаба дела, т. е. стандарт, установленный для разбирательств между налоговыми органами и малым бизнесом, не подойдет крупнейшим налогоплательщикам. Таким образом, представляется необходимым введение дифференцированной шкалы компенсационных расходов, суммы которой будут зависеть от масштабов истца и сумм требований.

Другим способом разрешения данной проблемы может стать установление в законодательстве обязательной компенсации расходов налогоплательщика, при положительном исходе, которые будут формироваться за счет независимой оценки эксперта сумм затрат. Такой порядок будет учитывать индивидуальные особенности каждого дела, но может привести к необоснованным расходам налоговых органов.

Таким образом, налоговые споры представляют собой особую категорию судебных споров, которая является индикатором состояния взаимоотношений налогоплательщиков и фискальных органов.

Механизм урегулирования налоговых споров по итогам контрольных мероприятий в России состоит из: досудебной процедуры, состоящей из двух этапов и судебной процедуры. Обе процедуры имеют следующие регламентированные критерии: алгоритм обжалования; сроки и порядок обжалования; возможные результаты обжалования.

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.<sup>37</sup>

Также отмечается, что положительное влияние на урегулирование налоговых споров, в частности на количество контрольных мероприятий, а как следствие на жалобы налогоплательщиков по результатам контрольных мероприятий оказывает институт налогового мониторинга, активно развивающийся в РФ.

Несмотря же на все существующие стадии досудебного урегулирования, судебное обжалование решений и действий налоговых органов пока остается актуальным.

<b>Библиографический список</b>	<b>References</b>
1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2020 №95-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. От 16.11.2021).	1. Arbitration Procedure Code of the Russian Federation dated July 24, 2020 No. 95-FZ (as amended on July 1, 2021, as amended on November 16, 2021).
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021).	2. "Tax Code of the Russian Federation (part one)" dated July 31, 1998 N 146-FZ (as amended on July 2, 2021).
3. Постановление Конституционного суда РФ от 31.03.2015 №6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О верховном суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342	3. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 31, 2015 No. 6-P "On the case of checking the constitutionality of paragraph 1 of part 4 of Article 2 of the Federal Constitutional Law "On the Supreme Court of the Russian Federation" and paragraph three of

<sup>37</sup> Там же.

<p>НК РФ в связи с жалобой ОАО «Газпром нефть»//СЗ РФ.2015 №15. Ст.2301</p>	<p>subparagraph 1 of paragraph 1 of Article 342 of the Tax Code of the Russian Federation in connection with complaint of OJSC Gazprom Neft // SZ RF.2015 No. 15. Art.2301</p>
<p>4. Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».</p>	<p>4. Decrees of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of July 30, 2013 No. 57 “On Certain Issues Arising from the Application by Arbitration Courts of Part One of the Tax Code of the Russian Federation.</p>
<p>5. Налоговые споры: особенности рассмотрения в арбитражных судах: Научно-практическое пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: РГУП, 2020. (Библиотека российского судьи).</p>	<p>5. Tax disputes: features of consideration in arbitration courts: Scientific and practical guide / Ed. I. A. Tsindeliani. M.: RGUP, 2020. (Library of the Russian judge).</p>
<p>6. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебное пособие / К.В. Новоселов, Е. Е. Смирнова, А.С. Адвокатова ; под науч. ред. К.В. Новоселова. - Москва: КНОРУС, 2021. - 242 с. - (Бакалавриат).</p>	<p>6. Organization and methods of conducting tax audits: study guide / K.V. Novoselov, E. E. Smirnova, A.S. Advokatova; under scientific ed. K.V. Novoselov. - Moscow: KNORUS, 2021. - 242 p. - (Bachelor's degree).</p>
<p>7. Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков: монография / Н.Н. Косаренко. - Москва: Русайнс, 2020, 168 с.</p>	<p>7. Tax disputes: ways to protect the rights of taxpayers: monograph / N.N. Kosarenko. - Moscow: Rusajns, 2020, 168 p.</p>
<p>8. Колозина Ольга Вячеславовна Налоговые споры: общая характеристика и способы урегулирования // E-Scio. 2020. №7 (46). URL: <a href="https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-spory-obschaya-harakteristika-i-sposoby-uregulirovaniya">https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-spory-obschaya-harakteristika-i-sposoby-uregulirovaniya</a> (дата обращения: 05.12.2021).</p>	<p>8. Kolozina Olga Vyacheslavovna Tax disputes: general characteristics and methods of settlement // E-Scio. 2020. No. 7 (46). URL: <a href="https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-spory-obschaya-harakteristika-i-sposoby-uregulirovaniya">https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-spory-obschaya-harakteristika-i-sposoby-uregulirovaniya</a> (date of access: 12/05/2021).</p>
<p>9. Рыбин, М. К. Обжалование решения налогового органа как гарантия безопасности социально-экономических отношений / М. К. Рыбин // Правовое обеспечение безопасности в сфере труда и предпринимательства: Сборник научных статей / Отв. редактор Л.В. Зайцева. – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2020. – С. 225-231.</p>	<p>9. Rybin, M. K. Appealing the decision of the tax authority as a guarantee of the security of socio-economic relations / M. K. Rybin // Legal security in the sphere of labor and entrepreneurship: Collection of scientific articles / Ed. editor L.V. Zaitsev. - Tyumen: Tyumen State University, 2020. - P. 225-231.</p>
<p>10. Абакумова, О. А. Перспективы развития альтернативных способов рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации / О. А. Абакумова, М. К. Рыбин // Правовое</p>	<p>10. Abakumova, O. A. Prospects for the development of alternative methods of resolving tax disputes in the Russian Federation / O. A. Abakumova, M. K. Rybin // Legal security in the sphere of</p>

<p>обеспечение безопасности в сфере труда и предпринимательства: Сборник научных статей / Отв. редактор Л.В. Зайцева. – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2020. – С. 199-206.</p>	<p>labor and entrepreneurship: Collection of scientific articles / Ed. editor L.V. Zaitsev. - Tyumen: Tyumen State University, 2020. - S. 199-206.</p>
<p>11. Сивашев, Д. В. Досудебный и судебный способы урегулирования налоговых споров / Д. В. Сивашев // Аллея науки. – 2018. – Т. 1. – № 6(22). – С. 883-890.</p>	<p>11. Sivashev, D. V. Pre-trial and judicial methods of settling tax disputes / D. V. Sivashev // Alley of Science. - 2018. - T. 1. - No. 6 (22). - S. 883-890.</p>
<p>12. Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. № 3.</p>	<p>12. Ovsyannikov S.V. Tax disputes in the arbitration court (general description) // Jurisprudence. 1996. No. 3.</p>
<p>13. Семушкин В.С., Воробьева Ю.В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 12.</p>	<p>13. V. S. Semushkin and Yu. To the question of the concept and grounds for the occurrence of tax disputes // Tax disputes: theory and practice. 2004. No. 12.</p>
<p>14. Ларина Н.В. Налоговые споры: теоретические аспекты // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 7.</p>	<p>14. Larina N.V. Tax disputes: theoretical aspects // Tax disputes: theory and practice. 2004. No. 7.</p>
<p>15. Тедеев А.А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков // Юрист. 2004. № 1.</p>	<p>15. Tedeev A.A. To the question of the concept and methods of protecting the rights of taxpayers // Lawyer. 2004. No. 1.</p>
<p>16. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): Монография. Волгоград, 2007.</p>	<p>16. Mironova S.M. The mechanism for resolving tax disputes in the Russian Federation (financial and legal aspect): Monograph. Volgograd, 2007.</p>
<p>17. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. Электронный режим доступа [https://www.nalog.gov.ru/rn77/] (Дата обращения 20.03.2022)</p>	<p>17. Official website of the Federal Tax Service of the Russian Federation. Electronic access mode [https://www.nalog.gov.ru/rn77/] (Accessed 20.03.2022)</p>