Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовская государственная юридическая академия»

*На правах рукописи*

**Карамышев Денис Андреевич**

# ИНСТИТУТ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ (ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

**Диссертация**
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель –
доктор юридических наук, профессор
Покачалова Елена Вячеславовна

Саратов – 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ ..... 4
ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО СПОРА, ЕГО ЮРИДИЧЕСКАЯ КОНСТРУКЦИЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ ..... 17
1.1. Понятие спора, его признаки и роль в развитии общественных отношений и правового регулирования ..... 17
1.2. Юридическая конструкция налогового спора ..... 30
1.3. Классификация налоговых споров ..... 51
ГЛАВА 2. МЕХАНИЗМ УРЕГУЛИРОВАНИЯ И РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ И ЕГО РОЛЬ В РАЗВИТИИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ..... 57
2.1. Механизм урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях ..... 57
2.2. Проблемы функционирования механизма урегулирования и разрешения налоговых споров на современном этапе ..... 77
ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ КАК МЕЖОТРАСЛЕВОЙ ИНСТИТУТ ПРАВА: ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ ..... 99
3.1. Институт налоговых споров как межотраслевой институт права ..... 99
3.2. Трансформация института налоговых споров в условиях цифровизации экономики ..... 124
3.3. Тенденции развития досудебного порядка урегулирования налоговых споров ..... 147
ЗАКЛЮЧЕНИЕ ..... 166
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ ..... 172
ПРИЛОЖЕНИЯ ..... 222

Приложение № 1. Данные по статистике ФНС России об уменьшении количества решений судов первой инстанции, вынесенных после досудебного урегулирования (по сравнению с предыдущим годом)..... 222

Приложение № 2. Анализ количества опубликованных ФНС России решений в сервисе «Решения по жалобам» ..... 223

Приложение № 3. Анализ эффективности досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми органами, разрешаемых судами Российской Федерации..... 224

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Формирование сбалансированных систем, позволяющих урегулировать споры, которые возникают между различными субъектами, и учитывающих баланс публичных и частных интересов, выступает одной из важных задач, стоящих перед государством.

Российское налоговое право как подотрасль финансового права регулирует важную сферу общественных отношений, связанную с установлением и взиманием налогов и иных обязательных платежей, служащих источниками формирования государственных и местных бюджетов, в которой неизбежно будут возникать разногласия между государством в лице налоговых органов (в предусмотренных законом случаях – таможенных органов) и частными субъектами, стремящимися к оптимизации налогообложения. Одним из приоритетов, заявленных Федеральной налоговой службой (далее – ФНС России)[1] применительно к сфере досудебного урегулирования налоговых споров, является развитие ее внесудебных механизмов, позволяющих добиваться разрешения налоговых споров без участия суда. Для достижения обозначенной цели ФНС России выделила ряд задач, часть которых пока не реализована в полной мере (например, развитие примирительных процедур). Кроме того, государство продолжает вносить изменения в регламентацию отношений, связанных с досудебным урегулированием налоговых споров. Так, Минфином России принят План деятельности ФНС России на 2024 г. и плановый период 2025–2029 гг., учитывающий доработку сферы досудебного урегулирования

[1] См.: Приказ ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы». Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

налоговых споров[1]. Данные обстоятельства указывают на то, что отношения, связанные с досудебным урегулированием налоговых споров, подвергаются корректировке на государственном уровне. Вместе с тем очевидно, что для изменения какого-либо элемента правовой жизни необходим учет различных точек зрения и его комплексный анализ. В связи с этим представляется важным провести исследование вопросов досудебного урегулирования налоговых споров с позиции науки, практики и международного опыта, проанализировать правовые явления в совокупности и дать надлежащую оценку текущего состояния указанной сферы.

Анализ складывающейся судебной практики не позволяет сделать вывод о положительной динамике рассмотрения налоговых споров, а значит и о достижении цели налогового органа о внесудебном их разрешении. Ввиду данного факта представляется актуальным вопрос повышения качества правового регулирования в сфере досудебного урегулирования налоговых споров, которое будет способствовать формированию более сбалансированной системы, учитывающей надлежащий баланс частных и публичных интересов и позволяющей эффективно урегулировать споры во внесудебном порядке. Особая значимость данного исследования видится в условиях значительного повышения размера государственных пошлин, которые ориентируют налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц) на урегулирование налоговых споров в досудебном порядке.

**Степень научной разработанности темы.** На современном этапе развития науки финансового права недостаточно внимания уделено комплексному изучению вопросов финансово-правового регулирования налоговых споров. Ранее ученые исследовали налоговый спор как финансово-правовую категорию: в 2004 г. Д.Б. Орахелашвили («Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации»), в 2006 г. С.М. Миронова («Механизм разрешения налоговых

[1] См.: Приказ Минфина России от 18 января 2024 г. № 03-00-03/ВН-1623 «План деятельности Федеральной налоговой службы на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов». Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект»), в 2008 г. Д.А. Шинкарюк («Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование»), в 2017 г. М.В. Аракелова («Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений»).

В указанных работах не нашли в полной мере отражение вопросы, связанные с теоретическими аспектами стадий урегулирования налоговых споров, не представлен анализ цифровизации сферы досудебного урегулирования налоговых споров.

Между тем в связи с внесением изменений в законодательство о налогах и сборах, необходимостью пересмотра эффективности действующей системы досудебного урегулирования налоговых споров представляется необходимым комплексное исследование данной сферы.

**Цели и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является формирование концептуальной основы финансово-правового регулирования общественных отношений порядка досудебного урегулирования налоговых споров как системы способов нахождения взаимопонимания между налоговым органом и налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом), определении его понятия и выявления его основных признаков.

На достижение поставленной цели направлено решение следующих задач:

– провести оценку финансово-правовой природы налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке;

– на основании установленных признаков выработать понятие «налоговый спор»;

– исследовать генезис субинститута досудебного урегулирования налоговых споров с учетом целей и задач, стоящих перед ним в разные периоды развития финансово-правовых отношений, на основании которого

определить функциональное назначение субинститута досудебного урегулирования налогового спора;

– выявить и охарактеризовать принципы налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, представить их авторскую классификацию;

– осуществить классификацию налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке;

– на основе действующей судебной практики, международного опыта и анализа выявленных проблем в сфере досудебного урегулирования налоговых споров выработать и обосновать предложения по ее оптимизации.

**Объект исследования** составляют общественные отношения, связанные с функционированием порядка досудебного урегулирования налоговых споров.

**Предмет исследования** образуют нормы российского налогового права, которыми регулируется порядок досудебного урегулирования налоговых споров, а также научные концепции и теоретические положения, материалы правоприменительной практики и сведения официальной статистики, относящиеся к теме исследования.

**Методологическую основу исследования** составляет сочетание общенаучных (анализ, синтез, системный, классификация, сравнение и т.д.) и частнонаучных методов (формально-юридический, сравнительно-правовой, метод правового моделирования и пр.).

Широкий круг вопросов, которые входят в объект и предмет настоящей диссертационной работы, был исследован на базе методов формальной логики (описание, анализ, синтез, сравнение). Они позволили сформулировать авторскую дефиницию понятия «налоговый спор», а также обосновать иные выводы и положения.

С помощью системного метода определена система способов защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц).

Посредством формально-юридического метода были выявлены коллизии и пробелы в действующем законодательстве о налогах и сборах, что позволило сформировать предложения по внесению в него изменений, в том числе по введению в число участников налоговых правоотношений службы налогового омбудсмена, при котором использовался метод правового моделирования.

Использование сравнительно-правового метода позволило выявить преимущества досудебного урегулирования налоговых споров по сравнению с их судебным разрешением.

**Теоретическую основу диссертации** составили труды представителей науки теории права, финансового права, налогового права, административного права, арбитражного процесса и других отраслей права.

Проведенное исследование основывалось на выводах, сформулированных такими учеными в области теории права, как С.С. Алексеев, Е.А. Киримова, В.Л. Кулапов, А.В. Малько, Н.И. Матузов, Т.В. Худойкина и др.

Теоретическую основу исследования составили труды ученых, занимающихся проблемами финансового права, среди которых А.С. Алимбекова, М.В. Аракелова, О.Ю. Бакаева, Л.Р. Барашян, А.С. Баринов, Е.Г. Беликов, Т.А. Белова, И.В. Бит-Шабо, Д.В. Винницкий, И.С. Галанова, М.А. Голубитченко, В.В. Гриценко, Д.Б. Занкин, Ю.А. Крохина, О.И. Лютова, С.М. Миронова, С.В. Овсянникова, Д.Б. Орахелашвили, Е.В. Покачалова, Ж.Г. Попкова, В.В. Попов, С.Д. Радченко, М.Б. Разгильдиева, И.В. Рукавишникова, Н.А. Фоминова, Н.И. Химичева, О.А. Черкашина, Д.А. Шинкарюк, С.А. Ядрихинский и др.

В контексте избранной тематики потребовалось обращение к работам представителей науки административного права (М.Б. Добробаба, Е.Б. Лупарев, Т.В. Мокина), арбитражного процесса (Н.В. Бартунаева) и гражданского процесса (К.И. Комиссаров).

**Нормативную основу диссертационного исследования** составили: Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, а также другие федеральные законы и подзаконные нормативные акты Правительства РФ, Минфина России, ФНС России.

В работе проанализированы законопроекты, предполагающие нововведения в области досудебного урегулирования налоговых споров, и законодательство зарубежных стран: Кыргызской Республики, Республики Казахстан, Республики Беларусь, Китайской Народной Республики.

**Эмпирическую основу диссертационного исследования** составили акты правоприменения и толкования права, принятые Конституционным Судом РФ, Верховным Судом РФ, арбитражными судами и судами общей юрисдикции, обзоры судебной практики Верховного Суда РФ и обзоры правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков, а также официальные статистические данные Судебного департамента при Верховном Суде РФ.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке концептуальной основы финансово-правового регулирования общественных отношений, связанных с функционированием субинститута досудебного урегулирования налоговых споров в системе публично-правовых способов защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц).

В рамках проведенного исследования уточнен соответствующий понятийно-категориальный аппарат, разработана классификация субъектов досудебного урегулирования налоговых споров, определена система публично-правовых способов защиты прав и законных интересов. Понятие налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке, проанализировано с различных позиций (как противоречие, разногласие, финансово-правовой спор), и выработано его комплексное определение.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Налоговый спор – это разногласие, возникающее по поводу соблюдения положений законодательства о налогах и сборах между властным субъектом в лице налогового (таможенного) органа и подконтрольным (налоговообязанным) субъектом в лице налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов), налогового агента, лиц, привлекаемых к налоговой ответственности, урегулируемое (разрешаемое) в досудебном порядке, судебном порядке, а также с помощью иных альтернативных способов (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

2. Юридическая конструкция налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке, состоит из четырех элементов, к которым относятся:

- объект (общественные отношения по взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения);

- субъекты (стороны и лица, содействующие урегулированию налогового спора);

- объективная сторона (юридически значимые действия (бездействие), совершаемые сторонами);

- субъективная сторона (мотивационный процесс, включающий совокупность мотивов сторон, интересов, установок и прочих факторов).

3. Несогласие налогоплательщика (иного подконтрольного лица) может быть выражено в следующих формах:

- возражений в активной форме (подача возражений, пояснений, жалоб (апелляционных жалоб) в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях);

- возражений в пассивной форме (неисполнение требований налогового органа).

4. Институт налоговых споров – межотраслевой институт права, в совокупности образующий единый механизм урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях. Выделяются следующие признаки института налогового спора:

– устойчивость налогово-правовых норм;

– однородность фактического содержания;

– нормативная обособленность;

– юридическое единство.

В свою очередь правовые нормы, регулирующие досудебное урегулирование налоговых споров, являются частью института налоговых споров - субинститутом, поскольку не распространяют свое действие на разрешение налоговых споров в судебном порядке, а также не в полной мере регламентируют урегулирование разногласий путем альтернативных способов. К признакам субинститута досудебного урегулирования налоговых споров можно отнести следующие:

- единый понятийный аппарат (в частности, содержатся понятия «жалоба», «апелляционная жалоба», «налоговое правонарушение»);

- уникальный механизм урегулирования налогового спора (указаны сроки подачи жалобы (апелляционной жалобы), виды решений по итогам рассмотрения жалобы и пр.);

- нормативная обособленность (нормы содержатся преимущественно в разделе VII НК РФ).

5. Налоговый спор, урегулируемый в досудебном порядке, может находиться в следующих стадиях:

- предконфликтной (формирование необходимых предпосылок возникновения конфликта);

- конфликтной (осознание причины конфликта и совершение действий, порождающих спор);

- постконфликтной (завершение конфликта, оценка его результатов).

6. Налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, классифицируются по следующим основаниям:

а) по объекту (типу правоотношений) подразделяются на возникшие в сфере общественных отношений, связанных:

- с осуществлением налогового контроля;

- обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

- привлечением к ответственности за совершение налогового правонарушения;

б) по субъектному составу подразделяются в зависимости от участия на:

- простые (с участием только сторон);

- расширенные (с участием лиц, содействующих урегулированию налогового спора);

в) по объективной стороне подразделяются в зависимости от юридического факта, породившего их, на возникшие в результате:

- активной подачи возражений (устных объяснений) на акт налоговой проверки;

- невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов;

- подачи жалобы (апелляционной жалобы) на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц;

- подачи возражений на акт об обнаружении признаков налоговых правонарушений;

- подачи возражений на акт налоговой проверки при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- направления пояснений в рамках налогового мониторинга;

г) по субъективной стороне подразделяются на возникшие по инициативе подконтрольного лица:

- по экономическим мотивам;

- соображениям справедливости;

- в целях злоупотребления правом.

7. С целью повышения эффективности защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц) представляется необходимым образовать службу налогового омбудсмена и включить его в круг участников налоговых правоотношений. С этой целью целесообразно разработать и принять федеральный закон «О налоговых омбудсменах». Имеющийся двухэтапный досудебный порядок урегулирования налоговых споров следует сохранить в части выделения двухуровневой системы обжалования актов, действий и бездействия налоговых органов. Однако следует произвести замену органов, рассматривающих жалобы (апелляционные жалобы), для чего потребуется внесение изменений и в раздел 7 НК РФ, а именно в ст. 138, 139, 139.1, 139.3, 140.

Организационная структура службы налогового омбудсмена должна включать федерального налогового омбудсмена и его региональные представительства в субъектах РФ. Видится, что наличие одного органа на второй инстанции досудебного урегулирования налоговых споров позволит более эффективно формировать единую правоприменительную практику.

8. К принципам урегулирования налоговых споров в досудебном порядке относятся:

– законность;

– надлежащее обеспечение прав и интересов участников налоговых правоотношений;

– единство прав и обязанностей;

– презумпция невиновности;

– справедливость;

– обратная сила закона;

– правовая определенность;

– поддержание доверия граждан к закону и действиям государства;

– запрет на противоречивое поведение;

– равенство лиц, привлекаемых к налоговой ответственности;

– клиентоориентированность;

– информационная открытость.

9. Проведенное исследование позволило сформулировать следующие предложения по совершенствованию действующего законодательства:

а) в целях более четкого выделения в Налоговом кодексе РФ норм, регламентирующих досудебное урегулирование налоговых споров, объединить главу 14 раздела V, а также разделы VI и VII в раздел VI «Досудебное урегулирование налоговых споров»;

б) в целях гармонизации законодательства о налогах и сборах (а именно п. 4 ст. 31 НК РФ) и законодательства об информации статью 6 Федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» дополнить положением о том, что информация в электронной форме, подписанная электронной цифровой подписью (ЭЦП), является равнозначной собственноручной подписи, если иное не предусмотрено Законом.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** заключается в разработке концептуальных положений, выводов и предложений, позволяющих расширить и углубить область научных знаний о финансово-правовом регулировании налоговых споров в досудебном порядке.

**Практическая значимость диссертационной работы** состоит в том, что изложенные в настоящем исследовании обобщения и предложения могут быть использованы в правотворческой деятельности при внесении изменений и дополнений в НК РФ в целях повышения качества и эффективности урегулирования налоговых споров в досудебном порядке, в практической деятельности органами публичной власти, иными участниками налоговых

отношений, а также в процессе преподавания учебных курсов финансового и таможенного права в профильных учебных заведениях высшего образования.

**Основные положения и результаты диссертационного исследования апробировались посредством:**

- обсуждения на кафедре финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», а также в ходе проведения семинарских и практических занятий по предмету «Налоговое право»;

- изложения ключевых положений и выводов работы в девяти публикациях автора, в том числе в трех индивидуальных статьях, в одной статье, подготовленной в соавторстве, опубликованных в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования РФ, и в пяти статьях, размещенных в системе РИНЦ;

- обсуждения отдельных положений диссертации в ходе выступлений на научных форумах международного и всероссийского уровня, в том числе: на II Международной научно-практической конференции «Транспорт и логистика устойчивого развития территорий, бизнеса, государства (драйверы роста, тренды и барьеры) (г. Москва, 30 марта 2023 г.), II Международном юридическом форуме «Правовые реформы и современные технологии: новые вызовы и новые возможности для государств Кавказского региона» (г. Ставрополь, 26–28 сентября 2024 г.), Международной научно-практической конференции «Достижения финансового права и законодательства в условиях глобальной цифровой трансформации» (г. Саратов, 28 марта 2024 г.), международной конференции «Развитие финансово-правовых институтов в условиях современных вызовов» в рамках IV Саратовского юридического форума (г. Саратов, 2024 г.), международной научно-практической конференции «Современные парадигмы устойчивого развития региональных социально-экономических

систем в условиях роста неопределенности внешней среды (г. Гатчина, 19 апреля 2024 г.), а также Всероссийской научно-практической конференции «Противодействие коррупции в сфере государственных и муниципальных финансов» (г. Саратов, 27 октября 2022 г.), Всероссийской студенческой научно-практической конференции «Финансовый рынок России: современное состояние и перспективы правового регулирования» (г. Москва, 21 апреля 2023 г.).

**Структура диссертации** обусловлена логикой, задачами и стратегией исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя восемь параграфов, заключения, списка использованных источников и трех приложений.

# ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО СПОРА, ЕГО ЮРИДИЧЕСКАЯ КОНСТРУКЦИЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ

## 1.1. Понятие спора, его признаки и роль в развитии общественных отношений и правового регулирования

Спор – это неотъемлемая часть общественных отношений. Являясь фундаментальным состоянием человеческого бытия[1], он перманентно сопровождает общество и государство на протяжении всей истории их развития.

Для понимания сущности того или иного понятия представляется верным проанализировать его первоначальное значение в работах философов и лингвистов. Толковый словарь XIX в. В.И. Даля не содержит толкования слова «спор», но раскрывает значение глагола «спорить» – «не соглашаться, опровергать, оспаривать, быть противного или иного мнения, доказывать свое»[2].

В конце XX в. С.И. Ожегов определял понятие «спор» как «словесное состязание, обсуждение чего-нибудь, в котором каждый отстаивает свое мнение»[3].

В философских энциклопедических словарях XXI в. можно найти определение спора как «столкновение мнений или позиций, в ходе которого стороны приводят аргументы в поддержку своих убеждений и критикуют несовместимые с последними представления другой стороны»[4]. В то же время в современных толковых словарях спор определяется как «взаимное

---

[1] См.: *Губайдуллина Э.Х.* Спор в праве: теоретико-правовой аспект: дис. … канд. юрид. наук. Самара, 2017. С. 17.

[2] *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. М., 1863. URL: https://rus№eb.ru/catalog/000199_000009_02000000554/ (дата обращения: 30.12.2022).

[3] *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка. М.: Азъ, 1995. С. 746.

[4] Философия: энциклопедический словарь // под ред. А.А. Ивина. М.: Гардарики, 2004. С. 812.

пререкание, словесное (устное или письменное) состязание, в котором каждая из сторон отстаивает свое мнение, доказывает свою правоту»[1].

В Современном толковом словаре русского языка под ред. С.А. Кузнецова спор понимается в трех значениях: как словесный спор, как притязание, разрешаемое судом, и как поединок[2]. Представляется, что данное толкование не предусматривает рассмотрение спора как притязания, разрешаемого в административном порядке, что не позволяет согласиться в полной мере с подобного рода пониманием.

Другие авторы справедливо понимают под спором отсутствие согласия из-за несходства во мнениях (взглядах) или противоречие[3].

В результате анализа представленных дефиниций понятия «спор» в области философии и лингвистики можно выявить такой его существенный признак, как наличие двух и более сторон спора, а также противоположных позиций по какому-либо вопросу. В то же время не все ученые выделяют в качестве признака спора аргументацию своих убеждений, что свидетельствует о достаточности наличия немотивированного несогласия.

Философы в своих работах отмечали необходимость споров в жизни общества. Так, сущность закона единства и борьбы противоположностей в диалектике Ф. Гегеля заключается в том, что любым явлениям свойственны внутренние противоречия, борьба которых дает импульс к развитию, ведет к нарастанию противоречий, разрешающихся возникновением нового[4]. Механизм данного закона включает два этапа: развития (развертывания) противоречий и завершения противоречий[5].

Противоречия являются признаком любых общественных отношений ввиду наличия в них множественности субъектов, имеющих собственную

---

[1] *Ушаков Д.Н.* Толковый словарь русского языка. М.: Альта-Принт, 2005. С. 1009.

[2] См.: *Кузнецов С.А.* Большой толковый словарь русского языка. СПб.: Норинт, 2008. С. 1251.

[3] См.: *Ожегов С.И.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений. 4-е изд., доп. М.: А ТЕМП, 2006. С. 650.

[4] См.: Основы философии диалектического материализма: учебник / под ред. С.М. Халина. Тюмень: Изд-во Тюмен. гос. ун-та, 2020. С. 53.

[5] См.: Там же. С. 51.

волю, интересы и мышление. Кроме того, самому обществу свойственны саморазвитие и усложнение, что подтверждается на протяжении всего периода его существования.

Оценка роли спора в общественных отношениях рассматривалась также и в других науках. В конфликтологии спор обозначается как «характеристика процесса обсуждения проблемы или вопроса двумя противоборствующими сторонами»[1], «разновидность осуществления демократического плюрализма мнений, возникающего в ходе поиска истины»[2].

Универсальным регулятором общественных отношений выступает право, поэтому спор находит свое место и в правовых отношениях.

Понятие спора в праве оказывалось в центре внимания еще дореволюционных правоведов. Например, В.Л. Исаченко указывал, что «под именем спора о праве не следует понимать простое разномыслие двух лиц о каком-либо юридическом вопросе; спором о праве гражданском называется такой спор, когда одно лицо, оспаривая право другого, присваивает его себе»[3]. Э.Х. Губайдуллина указывает, что дальнейшими исследованиями данной категории занимались такие советские ученые, как «М.А. Гурвич, С.В. Курылев, Н.А. Чечина, Д.М. Чечот, Н.Б. Зейдер, М.Д. Матиевский и др.»[4].

Российские ученые продолжили исследование этого понятия, что нашло свое отражение в работах А.Б. Зеленцова и М.М. Ненашева. Первый именует его правовым спором и рассматривает как форму правового конфликта[5]. Последний определяет спор о праве как объективно выраженное

---

[1] *Горбунова М.Ю.* Конфликтология: конспект лекций. Ростов н/Д, 2005. С. 199.

[2] *Жеребин В.С.* Проблемы правовой конфликтологии: дис. … д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2001. С. 43.

[3] Цит. по: *Рожкова М.А.* Понятие спора о праве гражданском // Журнал российского права. 2005. № 4. С. 98–102.

[4] Цит. по: *Губайдуллина Э.Х.* Спор в праве: теоретико-правовой аспект: дис. … канд. юрид. наук. Самара, 2017. С. 18.

[5] См.: *Зеленцов А.Б.* Теоретические основы правового спора: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 9.

противоречие волеизъявлений двух сторон, состоящее из носящего юридический характер требования одной стороны (адресант), которому противостоит правовое положение второй стороны (адресат), препятствующее фактическому удовлетворению этого требования[1].

Наряду с юридическим (правовым) спором отечественными правоведами исследовалось и понятие юридического конфликта. Ученые продолжают дискуссии о соотношении данных понятий: одни используют их как тождественные[2], другие считают, что юридический спор является формальным выражением конфликта[3], составной частью[4] или одной из форм[5] юридического конфликта. Между тем само существование правового спора (юридического конфликта) продолжает выполнять важную роль в развитии правового регулирования. Посредством него выявляются различные юридические коллизии и пробелы в праве, возникающие в связи с его развитием и расширением, что предоставляет законодателю возможность обнаружить их и исправить имеющиеся недоработки.

На основании изложенного можно сделать вывод, что спор выступает неотъемлемым элементом общественных отношений, который способствует их гармоничному развитию. Особая роль ему отводится в сфере правового регулирования, поскольку он выявляет пробелы и коллизии в законодательстве.

Спор свойствен и налоговым правоотношениям. Несмотря на значительный объем норм законодательства о налогах и сборах, касающихся урегулирования налоговых споров, само понятие «налоговый спор», как

---

[1] См.: *Ненашев М.М.* Спор о праве и его место в гражданском процессе: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 8.

[2] См.: *Бекиров Л.А.* Альтернативные способы и технологии разрешения юридических споров (конфликтов) в российской практике // Проблемы науки. 2019. № 10 (46). С. 81.

[3] См.: *Давыденко Д.Л.* Вопросы юридической терминологии в сфере альтернативного разрешения споров // Третейский суд. 2009. № 1. С. 41.

[4] См.: *Немечкин В.Н., Чичкина А.П.* Юридический спор и юридический конфликт: проблемы соотношения // Социосфера. 2016. № 2. С. 52.

[5] См.: *Зеленцов А.Б.* Указ. соч. С. 5.

справедливо отмечено учеными, «встречается в российском законодательстве лишь эпизодически»[1], а именно лишь раз – в п. 6 ч. 1 ст. 139.3 НК РФ (а понятие «споры» – трижды: в пп. 4 и 8 ч. 1 ст. 139.3 и в ст. 142.7 НК РФ). Между тем для дальнейшего анализа механизма урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях необходимо определить содержание понятия «налоговый спор». Именно поэтому важное значение приобретают теоретические воззрения правоведов о понятии, сущности, признаках налоговых споров, их особенностях и классификации.

Учеными предпринимались весьма успешные попытки определения значения правовой природы налогового спора. Данное понятие анализировалось через призму различных отраслевых наук. Представленные в работах позиции правоведов в зависимости от понимания сущности понятия можно подразделить на несколько групп.

К первой группе относится точка зрения С.М. Мироновой, которая рассматривает налоговый спор как налогово-правовое отношение, отражающее противоречие интересов государства и налогоплательщиков, иных участников налоговых правоотношений по поводу применения норм налогового права, разрешаемого уполномоченным юрисдикционным органом или по согласованию сторон[2].

Исходя из устоявшегося определения правоотношения как общественного отношения, урегулированного нормами права, участники которого имеют соответствующие субъективные права и юридические обязанности, а также выделяемых признаков правоотношения как волевого отношения, возникающего по поводу реального блага (ценности) и обеспеченного государством[3], налоговый спор обладает признаками

---

[1] *Шинкарюк Д.А.* О понятии налогового спора // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2007. № 2. С. 42.

[2] См.: *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9.

[3] См.: Теория государства и права: учебник / В.Л. Кулапов, А.В. Малько. М.: Норма: ИНФРА–М., 2022. С. 266.

правоотношения и может рассматриваться в этом ключе в широком значении. Вместе с тем понимание налогового спора как правоотношения вызывает следующие трудности:

- структура правоотношения, состоящая из трех элементов – объекта, субъекта и содержания, – не позволяет полно проанализировать причины налогового спора, его результаты, субъективную сторону, которая особенно важна в спорах, связанных с привлечением лица к налоговой ответственности;

- понимание налоговых споров через понятие «правоотношение» представляется несоразмерно широким;

- определение налогового спора как правоотношения не учитывает заслуживающие внимания работы ученых, занимающихся разработкой понятия и признаков правового спора;

- некоторые ученые отмечают, что налоговые правоотношения порождают налоговые споры[1].

С.М. Миронова, видится, выделяет в качестве предмета спора (исходя из понятия «налоговый спор») только применение норм налогового права[2]. Между тем полагаем, что предметом спора также может являться установление тех или иных юридических фактов.

Ко второй группе относятся позиции ученых, рассматривающих налоговый спор как разногласие или противоречие. Действительно, частные и публичные интересы нередко противоположно направленны.

М.В. Аракелова понимает под налоговым спором «возникающее в процессе налоговых правоотношений противоречие (конфликт) в части определения объема прав и обязанностей налоговых органов и

---

[1] См.: *Аракелова М.В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 70.

[2] См.: *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 14.

налогоплательщиков и их реализации»[1]. Следует подчеркнуть, что понятие «противоречие» используется в НК РФ в ст. 3, 88, 92, 105.29, 140, 142.4. Полагаем, что законодатель вкладывает в него значение «несоответствие чему-либо» (например, налоговой декларации), что может приводить к неопределенности в понимании данного понятия.

Что касается противоречия интересов, ученые выделяют три формы взаимодействия субъектов – принуждение, обмен и манипуляция[2]. Принуждение, по оценкам правоведов[3], соотносится с насилием в категориях цели и средства: насилие представляет собой один из способов осуществления принуждения. При обмене субъекты могут достичь согласия о взаимном удовлетворении интересов. В свою очередь манипуляция – это скрытое управление человеком против его воли, приносящее инициатору одностороннее преимущество[4].

Исходя из форм противоречий, налоговый спор является скорее разногласием, чем противоречием, поскольку в правоотношениях, складывающихся между налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом) и налоговым органом при досудебном урегулировании налоговых споров, отсутствуют какое-либо принуждение, обмен или манипуляция. Безусловно, сам элемент принуждения в налоговых правоотношениях, с учетом государства как особого субъекта публичного права[5], содержится, поскольку, как отмечалось, в противном случае это повлекло бы

---

[1] См.: *Аракелова М.В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 45.

[2] См.: *Щекин Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. … д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 146.

[3] См.: *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 13.

[4] См.: *Шейнов В.П.* Скрытое управление человеком: психология манипулирования. Мн.: Харвест; М.: АСТ, 2001. С. 4.

[5] См.: *Злобин Н.Н.* Налог как правовая категория: монография. М.: РПА МЮ РФ, 2003. С. 14.

«исключение из налоговой сферы поступлений, не носящих принудительный характер»[1].

В связи с этим также важно подчеркнуть, что ученые обоснованно под разногласием понимают «осознанные субъектами налоговых отношений противоречия интересов с выраженным хотя бы одним субъектом стремлением различными способами изменить сложившуюся систему отношений»[2].

Понятие «разногласие» используется законодателем в гл. 14.8 НК РФ применительно к возражениям организации на мотивированное мнение налогового органа при налоговом мониторинге, которые необходимы для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры. Закреплено указанное понятие и в приказе ФНС России от 11 мая 2021 г. № ЕД-7-23/477@[3], утвердившем в приложении № 6 форму разногласий на мотивированное мнение налогового органа, в связи с чем при определении налогового спора как разногласий может возникнуть недопонимание ввиду применения данного термина на практике и наличия у него определенного значения, более узкого, чем налоговый спор.

Кроме того, ст. 105.30 НК РФ помимо термина «разногласие» содержит и понятие «позиция организации», что влечет необходимость урегулирования их соотношения, в том числе на уровне законодательства о налогах и сборах. В свою очередь, в рамках настоящего диссертационного исследования представляется верным соотносить анализируемые понятия как часть («позиция организации») и целое («разногласия»), поскольку в понятие разногласия могут быть включены и позиции иных субъектов (например,

---

[1] *Годме П.М.* Финансовое право / пер. и вступ. ст. Р.О. Халфиной. М.: Прогресс, 1978. С. 373.

[2] *Щекин Д.М.* Указ. соч. С. 14.

[3] Приказ ФНС России от 11 мая 2021 г. № ЕД-7-23/477@ «Об утверждении форм и форматов документов, используемых при составлении мотивированного мнения налогового органа в электронной форме, а также формы мотивированного мнения налогового органа и требований к его составлению» // СПС «Гарант».

физических лиц). Между тем ученые-правоведы в своих научных работах использовали понятие разногласия для определения налогового спора.

Например, Д.Б. Орахелашвили отмечал, что налоговый спор – это «разногласие сторон правоотношения, касающегося исчисления и уплаты налогов, их взаимных прав и обязанностей и условий их реализации, требующего разрешения на основе правовой оценки правильности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий властно управомоченной стороны»[1]. Анализ дефиниции ученого позволяет заключить, что круг налоговых отношений, предусмотренных ст. 2 НК РФ, более широкий, чем перечень отношений, который был рассмотрен автором ранее, и включает в себя отношения, связанные с проведением налогового контроля, обжалованием актов, действий (бездействия) налоговых органов, а также привлечением к налоговой ответственности.

Д.А. Шинкарюк определяет налоговый спор как «разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего»[2]. Дополнительно ученый аргументирует свою позицию нормой ст. 398 Трудового кодекса РФ[3], согласно которой коллективный трудовой спор – это неурегулированные разногласия. В то же время законодатель дифференцирует данные понятия. Так, ст. 62 Федерального закона «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации»[4] имеет наименование «Разрешение споров

---

[1] *Орахелашвили Д.Б.* Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 72.

[2] *Шинкарюк Д.А.* О понятии налогового спора // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2007. № 2 (11). С. 42.

[3] Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1, ст. 3; 2025. № 31, ст. 4660.

[4] Федеральный закон от 21 декабря 2021 г. № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» (в ред. от 13 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2021. № 52, ст. 8793; 2025. № 31, ст. 4681.

и урегулирование разногласий между органами публичной власти субъекта Российской Федерации».

Возвращаясь к дефиниции понятия налогового спора, предложенной Д.А. Шинкарюком, можно прийти к выводу, что ученый рассматривает налоговый спор исключительно с точки зрения оспаривания состоявшегося ненормативного правового акта. Между тем налогоплательщик до вынесения решения на стадии проведения налоговой проверки вправе представлять свои пояснения. Это обстоятельство дает основания полагать, что понятие «налоговый спор» по своей правовой природе охватывает более широкий спектр общественных отношений, чем обозначенный ученым.

Оценивая в совокупности понятия, определяющие налоговый спор через разногласие или противоречие, можно в целом согласиться с возможностью определить налоговые споры в широком понимании через разногласие. Вместе с тем подобное понимание представляется несколько проблематичным по ряду причин:

- понятие «разногласие» в законодательстве о налогах и сборах является близким по объему к понятию «возражения налогоплательщика (иного лица)», а не к понятию «налоговые споры»;

- определение налоговых споров через разногласия видится несоразмерно широким;

- не учитываются заслуживающие внимания работы ученых, занимающихся разработкой понятия и признаков правового спора;

- в российском законодательстве имеются факты разграничения указанных понятий.

В третью группу можно выделить позиции правоведов, определяющих налоговый спор как юридический конфликт. Феномен конфликтности в налоговой сфере исследовали различные ученые. Например, А.В. Демин отмечал, что налоговые правоотношения изначально конфликтны[1], что

[1] См.: Налоговое право России: учеб. пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 202.

справедливо, учитывая сочетание в налоговых правоотношениях публичных и частных интересов.

Термин конфликт (от лат. conflictus – столкновение) определяют в том числе как спор, грозящий осложнениями[1]. Данный факт демонстрирует, что понятия «конфликт» и «спор» очень близки по своему значению.

Под юридическим конфликтом понимается «противоборство связанных между собой правовыми отношениями субъектов права с противоречивыми правовыми интересами, возникшее в связи с созданием, реализацией, применением, изменением, нарушением, толкованием права»[2]. Т.В. Худойкина отмечает, что юридический конфликт может протекать и без необходимой юридической процедуры «юридизации», в этом случае он будет являться «квазиюридическим»[3].

В связи с этим представляется, что понятие «финансово-правовой конфликт», под которым можно понимать противоборство субъектов финансово-правовых отношений, возникающее при осуществлении финансовой деятельности[4], является более широким по значению, чем «юридизированный» финансово-правовой спор.

Н.В. Бартунаева определяет налоговый спор с точки зрения российского арбитражного процессуального права – как конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу объема налоговых прав и обязанностей в заявленный период по видам налогообложения, применения норм налогового права, а также установления фактических обстоятельств[5]. Автор отмечает, что конфликт возможен только между юридически равными

---

[1] См.: Словарь иностранных слов в русском языке. М.: Юнвес, 1996. С. 359.

[2] *Худойкина Т.В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование: дис. … д-ра юрид. наук. М., 2002. С. 14.

[3] См.: Там же.

[4] См.: *Крохина Ю.А.* Финансовое право России: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 160.

[5] См.: *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 14.

сторонами[1]. Последнее положение видится не применимым в сфере досудебного урегулирования налоговых споров ввиду того, что в действующей системе налоговый орган выступает в роли арбитра, принимающего решение и занимающего более сильную позицию, чем налогоплательщик (иное подконтрольное лицо).

Использование термина «финансово-правовой конфликт» тоже не лишено проблемных сторон:

- спор ученые рассматривают как форму выражения и стадию развития конфликта[2];

- в законодательстве о налогах и сборах не закреплен термин «конфликт»;

- юридический конфликт может быть как прошедшим процедуру «юридизации», так и быть «квазиюридическим», не регламентированным законодательством о налогах и сборах.

Тем не менее рассмотрение любого явления с позиций юридической конфликтологии может помочь в более глубоком изучении и понимании причин возникновения налоговых споров, что имеет особое значение для их недопущения.

К четвертой группе относятся мнения ученых, квалифицирующих налоговый спор как вид правового (юридического) спора.

С.В. Овсянников определяет налоговый спор как «протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор (спор о субъективном праве) между государством с одной стороны и иными участниками налогового правоотношения – с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов»[3]. В

---

[1] См.: Гражданское и арбитражное процессуальное право – взаимосвязь с материальным правом. Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 1997. С. 68.

[2] См.: *Кузбагаров А.Н.* Досудебный порядок урегулирования конфликтов частноправового характера как один из правовых механизмов в выявлении действительности спора // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 12. С. 16.

[3] *Овсянников С.В.* Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. № 3. С. 145–146.

соответствии с представленной формулировкой круг налоговых отношений, предусмотренный ст. 2 НК РФ, а также предмет налогового спора являются более широкими.

О.В. Борисова понимает под налоговым спором «решаемый уполномоченным государственным органом юридический спор между государством и плательщиками налогов и сборов по вопросам налогового права, факта или налоговой процедуры»[1]. Перечень субъектов налогового спора в данном случае также видится более широким, включает в себя и иных субъектов помимо налогоплательщиков, плательщиков сборов.

Д.А. Шинкарюк определяет налоговый спор как разногласие, но при этом считает его видом правового спора[2], что указывает на отсутствие единого подхода к использованию терминологии.

Применение категории «правовой спор» имеет определенные позитивные черты:

- прослеживается логическая связь между видовым понятием «налоговый спор» и родовым понятием «финансово-правовой спор», в отличие от других понятий («правоотношение», «разногласие», «противоречие», «конфликт» и др.);

- подчеркивается характер данных споров, которые являются по своей природе финансово-правовыми;

- в отличие от дефиниций других понятий, используемых в НК РФ (например, «разногласия», «противоречия»), определение понятия «налоговые споры» через понятие «финансово-правовой спор» не вызовет путаницы, обусловленной смысловым содержанием этих терминов в контексте НК РФ.

Вместе с тем определение понятия «налоговый спор» через родовое понятие «правовой спор» (или «финансово-правовой спор») создает

---

[1] *Борисова О.В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 10–11.

[2] См.: *Шинкарюк Д.А.* О понятии налогового спора // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2007. № 2 (11). С. 42.

дополнительную неопределенность в понимании последних, так как существуют различные научные точки зрения в отношении их трактовки.

С учетом проанализированных подходов к пониманию правовой природы налогового спора видится наиболее верным применение комплексного подхода к определению исследуемого понятия, что позволяет обозначить его как разногласие, возникающее по поводу соблюдения положений законодательства о налогах и сборах между властным субъектом в лице налогового (таможенного) органа и подконтрольным (налоговообязанным) субъектом в лице налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов), налогового агента, лиц, привлекаемых к налоговой ответственности, урегулируемое (разрешаемое) в досудебном порядке, судебном порядке, а также с помощью иных альтернативных способов (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

К признакам налогового спора относятся следующие:

- наличие двух сторон: властного субъекта (в лице налогового органа, а также таможенного органа, выполняющего функции налогового органа) и подконтрольного субъекта (в лице налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов)), налогового агента и лиц, привлекаемых к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- возникновение в связи с соблюдением положений законодательства о налогах и сборах;

- наличие возражения, выраженного в активной или пассивной форме.

## 1.2. Юридическая конструкция налогового спора

Для более полного понимания сущности налогового спора представляется важным рассмотреть его юридическую конструкцию (структуру). В отечественной науке предпринимались попытки выявления следующих ее элементов.

Так, Д.А. Шинкарюк выделяет предмет (установление законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) властного субъекта), стороны (властный субъект и подконтрольный субъект) и основание (то, что произошло и послужило причиной спора)[1]. Однако данной юридической конструкцией не учитывается следующие аспекты:

- пассивная форма возражений подконтрольного лица (невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующих НК РФ или иным федеральным законам). Такая форма может использоваться подконтрольными лицами при непредставлении документов по незаконным требованиям налогового органа при проведении не предусмотренного НК РФ «предпроверочного анализа», который, исходя из судебной практики, закреплен в письме ФНС России от 10 ноября 2011 г. «О проведении мероприятий предпроверочного анализа налогоплательщика» и в приказе Управления ФНС России по г. Москве от 16 июля 2009 г. «О проведении предпроверочной работы для включения налогоплательщиков в План проведения выездных налоговых проверок» (документы отсутствуют в открытом доступе, но упоминаются в решении Арбитражного суда г. Москвы)[2]. На существование разногласия в форме уклонения от выполнения своей обязанности обращалось внимание ученых[3];

- факультативные субъекты налогового спора, которые не могут участвовать самостоятельно в налоговом споре[4] (например, понятые);

- психологический, или субъективный, аспект спора.

---

[1] См.: *Шинкарюк Д.А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 7.

[2] Решение Арбитражного суда г. Москвы от 5 октября 2020 г. по делу № А40-211149/18-115-4949 // СПС «Гарант».

[3] См.: *Кострова Н.М.* Право на обращение в суд за судебной защитой в советском гражданском процессе: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 1970. С. 6–7.

[4] См.: *Шинкарюк Д.А.* Финансовые органы как субъекты досудебного урегулирования налоговых споров // Вестник Челябинского государственного университета. 2007. № 12 (90). С. 110.

Кроме того, представленная структура схожа со структурой иска (например, Г.Л. Осокина в качестве структуры иска выделяет предмет, основание и стороны[1], ссылаясь на позицию К.И. Комиссарова о том, что «предмет и основание иска приобретают необходимую определенность только при условии, что речь идет о конкретных носителях субъективных прав и обязанностей»[2]).

Рассматривая спор как юридический конфликт, можно с помощью инструментария юридической конфликтологии выделить такие его элементы, как предмет, субъекты, мотивационная сторона и поведенческая сторона[3].

Т.В. Худойкина, отталкиваясь от данной четырехзвенной структуры, также выделяет четыре элемента юридического конфликта:

- субъекты (противоборствующие стороны, участники и иные лица);

- объект: общественные отношения, подпадающие под правовое регулирование (*общий объект*), и материальные, нематериальные, духовные ценности, дефицитные ресурсы, статусы, определенные состояния, действия (бездействие), результаты действия (бездействия) (*непосредственный объект*);

- субъективная сторона (мотивационный процесс, представляющий собой формирование противоречивых мотивов сторон, интересов и установок, постановку целей и принятие волевых решений по совершению конфликтных действий);

- объективная сторона (противоположно направленные, осмысленные действия сторон конфликта, выраженные в активной борьбе и причиняющие определенный ущерб)[4].

---

[1] См.: *Осокина Г.Л.* Иск. Теория и практика. М.: Городец, 2000. С. 110.

[2] *Комиссаров К.И.* Полномочия суда второй инстанции в советском гражданском процессе. М., 1962. С. 112.

[3] См.: *Кудрявцев С.В.* Конфликты и насильственное преступление. М.: Наука, 1991. С. 51–52.

[4] См.: *Худойкина Т.В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование: дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 115.

Представляется, что данная структура наиболее полно отражает юридическую конструкцию налогового спора по следующим причинам:

- учитываются достижения юридической конфликтологии и причины возникновения налоговых споров;

- наличие четырех элементов вместо трех более полно раскрывает сущность налоговых споров;

- используется понятие «субъекты» вместо «стороны», что позволяет включить в структуру налогового спора факультативных лиц, содействующих его урегулированию.

В связи с этим налоговые споры целесообразно проанализировать исходя из вышеуказанной структуры.

Итак, первым элементом являются субъекты. Необходимо подчеркнуть, что само понятие субъекта в рамках анализа налогового спора неразрывно связано с понятием налоговой правосубъектности, под которым следует понимать способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов[1].

Под правосубъектностью, применительно к налоговому спору, можно понимать установленную нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей.

Субъекты, являющиеся обязательными в налоговом споре, выступают сторонами налогового спора (ранее обозначенными как властная и подконтрольная). Субъектов, которые могут как участвовать, так и не участвовать в налоговом споре и которые лишь содействуют в его урегулировании, можно обозначить понятием «факультативные субъекты» вместо «участников» во избежание путаницы с нормативным понятием, определенным законодательством о налогах и сборах.

---

[1] См.: *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 10.

У данных лиц, как правило, отсутствует собственный интерес в урегулировании налогового спора. Так, привлекаемые в необходимых случаях при проведении налогового контроля специалист, переводчик и понятой не должны быть заинтересованы в исходе спора. Однако, например, у лица, вызываемого в качестве свидетеля, может как присутствовать, так и отсутствовать подобный интерес.

В качестве властной стороны возможно рассматривать налоговые органы (их должностных лиц), а также таможенные органы в порядке п. 1 ст. 34 НК РФ при взимании налогов при перемещении товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза.

В ст. 36, 82 НК РФ помимо таможенных органов упоминаются также органы внутренних дел, следственные органы и органы управления государственными внебюджетными фондами; их полномочия, выражающиеся в обмене информацией и совместном участии в проведении налоговых проверок, не наделяют их способностью быть носителями юридических прав и обязанностей в сфере урегулирования налоговых споров, а значит, они не могут являться стороной налогового спора.

Стоит отдельно проанализировать органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, которым налоговым законодательством предоставлены полномочия по изданию нормативных правовых актов по различным вопросам законодательства о налогах и сборах (например, дополнительные основания и условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате региональных и местных налогов и (или) сборов).

В НК РФ законодателем из-за значимых обстоятельств объективной реальности (пандемия COVID-19, принятие в состав Российской Федерации в 2022 г. четырех новых субъектов) полномочиями по изданию нормативных правовых актов наделялось и Правительство РФ. Например, Федеральным

законом от 9 марта 2022 г. № 52-ФЗ[1] и Федеральным законом от 28 декабря 2022 г. № 564-ФЗ[2] ст. 4 НК РФ была дополнена частями 3 и 4, которые позволили Правительству РФ издавать нормативные правовые акты, предусматривающие:

- приостановление, отмену или перенос контрольных мероприятий;

- особенности применения законодательства о налогах и сборах в новых субъектах РФ.

Вместе с тем дополняемые в предусмотренном НК РФ порядке данными органами нормы законодательства о налогах и сборах лишь завершают создание необходимых правовых рамок взаимоотношений между налогоплательщиком (иным лицом) и налоговым органом, «юридизирующими» юридический конфликт до налогового спора, который регламентируется законодательством.

Безусловно, у налогоплательщика (иного лица) в соответствии с действующими АПК РФ[3] и КАС РФ[4] есть право обжаловать эти нормативные правовые акты в судебном порядке, что приведет к тому, что указанные органы будут являться сторонами налогового спора. Однако в досудебном порядке органы, издающие нормативные правовые акты, стороной быть не могут, на что обращалось внимание в правовой литературе[5].

Упоминается в НК РФ (в частности, в ст. 32) и Минфин России, который дает письменные разъяснения по вопросам применения

---

[1] Федеральный закон от 9 марта 2022 г. № 52-ФЗ «О внесении изменений в статьи 4 и 45 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2022. № 11, ст. 1602.

[2] Федеральный закон от 28 декабря 2022 г. № 564-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2023. № 1, ч. 1, ст. 11.

[3] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 1 апреля 2025 г.) // СЗ РФ. 2002. № 30, ст. 3012; 2025. № 14, ст. 1587.

[4] Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ (в ред. от 20 марта 2025 г.) // СЗ РФ. 2015. № 10, ст. 1391; 2025. № 12, ст. 1204.

[5] См.: *Шинкарюк Д.А.* Финансовые органы как субъекты досудебного урегулирования налоговых споров // Вестник Челябинского государственного университета. 2007. № 12 (90). С. 112.

законодательства о налогах и сборах, обязательные для исполнения налоговыми органами и их должностными лицами. Право давать разъяснения предоставлено (в соответствии со ст. 34.2 НК РФ) и другим лицам: финансовым органам субъектов РФ, муниципальным образованиям, федеральной территории «Сириус». Представляется, что органы, дающие указанные разъяснения, не являющиеся нормативными правовыми актами, также не могут выступать стороной налогового спора по причине отсутствия у них правосубъектности в сфере налоговых споров: у этих органов отсутствуют права и не закреплены обязанности в сфере досудебного урегулирования налоговых споров.

Вторая сторона налоговых споров – подконтрольные субъекты, которыми в широком понимании могут быть физические лица и организации (при проведении налогового мониторинга подконтрольным субъектом может являться исключительно организация). В узком же понимании, как видится, под стороной налогового спора следует понимать только ограниченный перечень субъектов, присущий конкретному виду налоговых правоотношений.

Физические лица в налоговых спорах, исходя из ст. 9 НК РФ, могут участвовать в качестве стороны как налогоплательщики (плательщики сбора, плательщики страховых взносов), налоговые агенты (в статусе индивидуальных предпринимателей) и лица, привлекаемые к налоговой ответственности.

В качестве обязательных субъектов (или сторон) налогового спора могут выступать свидетели, эксперты, переводчики и специалисты при привлечении их к самостоятельной налоговой ответственности по ст. 128, 129 НК РФ. Указанное обстоятельство обусловлено тем, что в противном случае налоговые споры, связанные с привлечением к налоговой ответственности за совершение данными лицами налогового правонарушения, не будут содержать в своем составе такого важного элемента, как субъект. В связи с изложенным можно заключить, что перечень

сторон налогового спора шире перечня участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, закрепленных в ст. 9 НК РФ: они соотносятся как часть и целое.

Исходя из положения ст. 107 НК РФ, физическое лицо может являться участником налогового спора в качестве налогоплательщика, по общему правилу, начиная с 16 лет. Между тем законодательством предусмотрен ряд случаев, когда физическое лицо может раньше получить дееспособность для ведения предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению. Например, с 14 лет в случае вступления в брак (по правилам ст. 21 ГК РФ) или одобрения родителей на регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя или плательщика налога на профессиональный доход (согласно ст. 26 ГК РФ). Во втором случае законные представители лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность (родители, усыновители, попечители), несут налоговую ответственность и представляют интересы данного лица в налоговых правоотношениях, что позволяет рассматривать их также в качестве субъектов налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке.

Субъектами налоговых споров могут быть и недееспособные лица, интересы которых представляют их законные представители.

Законные представители, в отличие от представителей на основании доверенности, могут выступать обязательными субъектами налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, поскольку самостоятельно несовершеннолетние лица и недееспособные лица участвовать в налоговых спорах не могут.

Организации в различных организационно-правовых формах, включая совокупность организаций (например, ранее действующий институт консолидированных налогоплательщиков), а также иностранные организации, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами Российской Федерации (п. 8 ст. 23 НК РФ), тоже могут являться стороной в налоговых спорах.

В качестве стороны налогового спора необходимо рассматривать именно понятие «организации», а не «юридические лица», поскольку существуют образования, не имеющие статуса юридического лица (например, представительство иностранной компании).

Как подчеркивалось, организации могут участвовать в налоговом споре в качестве налогоплательщиков (плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов), налоговых агентов, а также лиц, привлекаемых к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Их перечень указан в гл. 16–18 НК РФ (например, в качестве участника консолидированной группы налогоплательщиков, управляющего товарища, банка и др.).

Таким образом, верно было бы выделять в качестве второй стороны налоговых споров, именуемой «подконтрольные лица», физических лиц и организации, которые могут обладать различным налогово-правовым статусом: налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов), налогового агента и лиц, привлекаемых к налоговой, административной или уголовной ответственности.

В зависимости от видов процедур урегулирования налоговых споров, подконтрольная сторона, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, будет иметь разные правовые статусы:

– заинтересованного лица (при обжаловании актов налогового органа, действий и бездействия его должностных лиц);

– лица, привлекаемого к налоговой, административной, уголовной ответственности (при привлечении лица к налоговой ответственности);

– налогоплательщика (при проведении налогового контроля).

К лицам, содействующим урегулированию и разрешению налоговых споров, можно отнести свидетелей, экспертов, специалистов, переводчиков, понятых.

Немаловажную роль при урегулировании налоговых споров выполняют и иные лица, закрепленные в НК РФ. Банки и территориальные

органы Федерального казначейства предоставляют налоговым органам информацию об открытии счета (банки обязаны предоставлять и иную информацию, выдавать справки, выписки, копии документов (информации)). Ряд важных сведений, связанных с учетом, предоставляют органы, указанные в ст. 85 НК РФ, и компетентные органы иностранных государств при международном автоматическом обмене финансовой информацией в порядке гл. 20.1 НК РФ.

Факультативными субъектами налогового спора могут выступать представители подконтрольных лиц, а также лиц, у которых истребуется информация о проверяемом лице в порядке ст. 93.1 (например, контрагентов лица) и ст. 93.2 НК РФ (например, представителей аудиторских организаций).

Отдельно следует выделить лиц, которые не закреплены в Налоговом кодексе РФ, но могут помочь в выявлении и доказывании нарушений законодательства о налогах и сборах. К таковым, относится, например, Акционерное общество «РТ-Инвест» (ИНН 9705094910), в ведении которого находится система взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн» (далее – система «Платон).

Представляется, что лиц, содействующих урегулированию налогового спора, также можно классифицировать по различным основаниям. В зависимости от закрепления в НК РФ выделяются лица, упомянутые в данном Кодексе (банк), и лица, которые не закреплены в нем (налоговые информационные системы, в частности, система «Платон»).

По функциям, выполняемым в налоговых спорах, субъекты подразделяются на выполняющих функцию предоставления доказательств (например, свидетель) и придающих протоколу необходимую юридическую силу (например, понятой).

Таким образом, субъекты – неотъемлемый и важный элемент в налоговом споре. Всех субъектов можно подразделить на две группы: обязательные (стороны налогового спора) и факультативные (лица, которые содействуют разрешению налогового спора).

Правовой статус лиц может меняться в зависимости от процедуры досудебного урегулирования налоговых споров. Круг факультативных субъектов налогового спора в законодательстве о налогах и сборах не является исчерпывающим, поскольку в ст. 93.1 НК РФ установлено право налогового органа истребовать документы и информацию у любых лиц, которые ими располагают. Налогоплательщик (иное лицо) также вправе в порядке ст. 21 НК РФ предоставлять имеющиеся у него сведения и документы. Кроме того, подконтрольные лица вправе обращаться за защитой своих прав и законных интересов в судебные органы, Прокуратуру РФ и уполномоченным по правам предпринимателей, что тоже позволяет рассматривать их в качестве факультативных субъектов в споре.

Следующим элементом налогового спора выступает объект. В качестве типичного объекта налоговых споров учеными предлагалось выделять обязанность платить конкретный налог или сбор либо их конкретный размер[1]. Как подчеркивалось ранее, предмет налоговых споров видится более широким и включает в себя иные правоотношения (в частности, связанные с привлечением к налоговой ответственности).

С точки зрения налогового права и законодательства о налогах и сборах представляется более правильным в качестве общего объекта налогового спора назвать общественные отношения по взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

---

[1] См.: *Лупарев Е.Б.* Административно-правовые споры: дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 132.

На этапе судебного разрешения налоговых споров предметом также могут выступать отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение административного и уголовного правонарушения, и по оспариванию нормативных правовых актов налоговых органов.

Предмет налогового правоотношения представляет собой конкретное требование подконтрольного субъекта, что в данном значении упоминается в ст. 139.3, 140 НК РФ и в процессуальных отраслях права (например, в ст. 125 КАС РФ, ст. 125 АПК РФ). Предмет, как видится, необходимо устанавливать в каждом конкретном налоговом споре ввиду обширного перечня конкретных разногласий между его сторонами. Причины обжалования связаны не только с правовой стороной налоговых правоотношений, но и с психологической, что позволяет выделить следующий элемент юридической конструкции налогового спора – субъективную сторону.

Субъективная сторона позволяет:

- учитывать духовно-нравственные причины возникновения налоговых споров;

- прослеживать взаимосвязи между количеством налоговых споров и уровнем налоговой культуры подконтрольных лиц, противоречий в законодательстве о налогах и сборах;

- анализировать мотивацию налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов;

- выявлять вину в налоговых спорах о привлечении лица к налоговой ответственности.

Для характеристики субъективной стороны можно использовать такое понятие, как мотив, под которым следует понимать совокупность внутренних и внешних движущих сил, побуждающих личность к осуществлению определенных действий.

Внутренними движущими силами, способными подвигнуть налогоплательщика (иного лица) на вступление в налоговый спор, являются

справедливость, экономия средств, а также желание избежать налоговой ответственности.

К внешним движущим силам, как видится, следует отнести, например, некачественно оказанную услугу по налоговому консультированию, в результате которого была неверно заполнена налоговая декларация, неправильно определена налоговая база и прочее.

Важно отметить, что при реализации налогового мониторинга – своеобразного «комплаенс-контроля» налоговые правоотношения могут преобразовываться «из вертикальных (с императивным подчинением одного субъекта другому) в горизонтальные (с элементами партнерства), что создает более благоприятный климат взаимопонимания между сторонами и позволяет разрешить возможные противоречия и споры, устранить имеющиеся недостатки заблаговременно»[1].

Рассмотрение налоговых споров с точки зрения психологии позволяет учитывать и такое понятие, как интересы (законные интересы) налогоплательщика (иного подконтрольного лица). Ученые определяли законный интерес как «всякое стремление субъекта к достижению определенных благ, как прямо допускаемое правом, так и не запрещенное им»[2] или как правовые дозволения, законодательно не закрепленные, но позволяющие субъектам стремиться к получению материальных и иных благ[3]. На важность законных интересов указывал Верховный Суд РФ в Обзоре № 4[4], в котором подчеркивалось, что налоговое администрирование

---

[1] *Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В.* Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Серия: Юридические науки. 2018. № 42. С. 621.

[2] *Кучинский В.А.* Законные интересы личности: от Конституции к правореализующей деятельности // Теоретические вопросы реализации Конституции СССР. М., 1982. С. 87.

[3] См.: *Попов В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2012. С. 11.

[4] Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2019)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ от 25 декабря 2019 г.) // СПС «Гарант».

должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов.

Особую значимость данный аспект имеет, как уже отмечалось[1], при применении перевозчиками нулевой ставки налога при международных перевозках в условиях формирования новых логистических цепочек поставок в Российскую Федерацию в связи с действиями недружественных государств.

В науке финансового права, как справедливо подчеркивал Д.М. Щекин[2], особый вклад в изучение проблемы законных интересов внес С.А. Ядрихинский[3], который указывал, что в сфере налоговых правоотношений законные интересы могут заключаться в оптимизации налогового платежа[4], надлежащем исполнении налоговой обязанности[5], осуществлении налогового планирования, стабильности налогового регулирования, минимизации издержек, связанных с налоговым контролем, и др.[6]

В.В. Субочев подчеркивал возможность взаимной трансформации субъективных прав и законных интересов[7], и это представляется вполне обоснованным. В действующем законодательстве о налогах и сборах также

---

[1] См.: *Покачалова Е.В., Карамышев Д.А.* Некоторые вопросы налоговых споров, возникающих при оказании услуг по международной перевозке товаров // Транспорт и логистика устойчивого развития территорий, бизнеса, государства (драйверы роста, тренды и барьеры): матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Москва, 30 марта 2023 г.). М.: Изд-во Гос. ун-та управления, 2023. С. 310.

[2] См.: *Щекин Д.М.* Указ. соч. С. 6.

[3] См.: *Ядрихинский С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2020; *Его же.* Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2022; *Его же.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. … д-ра юрид. наук. М., 2021.

[4] См.: *Ядрихинский С.А.* Оптимизация налогового платежа как законный интерес налогоплательщика // Государство и право. 2019. № 7. С. 124.

[5] См.: *Ядрихинский С.А.* Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2020. № 3. С. 36.

[6] См.: *Ядрихинский С.А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 11.

[7] См.: *Субочев В.В.* Законные интересы / под ред. А.В. Малько. М.: Норма, 2008. С. 156–157.

можно обнаружить субъективные права, которые имеют признаки законных интересов. Например, согласно подп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки. В 2007 г. в связи с внесением изменений в законодательство о налогах и сборах[1] НК РФ был дополнен положением о том, что если у налогоплательщика отсутствует помещение для проведения налоговой проверки, то она может быть проведена по месту нахождения налогового органа. Вместе с тем Минфин России запретил присутствие проверяемого лица при проведении выездной налоговой проверки на территории налогового органа, а также при допросе свидетелей[2], что ограничило право налогоплательщиков.

В этой связи интересной видится точка зрения С.А. Ядрихинского, согласно которой «трансформация субъективного права в законный интерес может происходить также в случаях, если право прекратило свое существование совсем либо объем его сильно уменьшился»[3].

Следует отметить, что фактов нарушений прав и законных интересов подконтрольных субъектов налогового спора всегда больше, чем возникающих налоговых споров, поскольку необходима воля лица на совершение юридических действий, которые приведут к возникновению налогового спора.

В свою очередь формирование воли на вступление в налоговый спор с налоговым органом происходит под воздействием различных мотивов, прежде всего экономического. Налогоплательщик может оспаривать начисление налога, неустойки, штрафа или затягивать проведение

---

[1] Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»// СЗ РФ. 2006. № 31, ч. 1, 2, ст. 3436.

[2] См.: Письмо Минфина России от 22 октября 2015 г. № 0302-07/1/60796 // СПС «КонсультантПлюс».

[3] *Ядрихинский С.А.* Трансформация субъективных прав в законные интересы налогоплательщиков // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2019. №. 2. С. 160.

контрольных мероприятий и вынесение решения налоговым органом, злоупотребляя своими процессуальными правами.

Подконтрольное лицо может вступать в налоговый спор из-за соображений справедливости (например, по причине незаконного бездействия со стороны налогового органа). Юридическое лицо также может обладать мотивами и законными интересами, поскольку представляет собой абстракцию, созданную по воле человека или группы людей. За каждым юридическим лицом стоит личность или общность. Волю организации на практике выражают, по разным оценкам, ее коллектив[1], «корпоративные представители»[2] и другие.

Возвращаясь к вопросу субъективной стороны налоговых споров, подчеркнем, что следует отграничивать умышленное бездействие от бездействия без умысла. Второе может возникать в ситуации, когда неисполнение требования налогового органа произошло по ошибке (например, в организации поменялся бухгалтер, и новый сотрудник не успел исполнить требование налогового органа, поскольку ему не были переданы все необходимые документы). Видится, что бездействие без умысла с теоретической точки зрения нельзя рассматривать в качестве налогового спора, так как отсутствует воля подконтрольного лица. Однако с практической точки зрения, безусловно, для налогового органа не имеет значения, по какой причине произошло нарушение законодательства о налогах и сборах (за исключением положений о применении смягчающих обстоятельств), по той причине, что он так же, как арбитр, оценивает юридические факты.

В налоговом праве институт злоупотребления правом, в отличие от других институтов, на сегодняшний день не является сформированным. Сама

---

[1] См.: *Ойгензихт В.А.* Воля и волеизъявление (Очерки теории, философии и психологии права). Душанбе, 1983. С. 153.

[2] См.: *Мамагеишвили В.З.* Представление интересов юридического лица при осуществлении предпринимательской деятельности: дис. … канд. юрид. наук. М., 2021. С. 14.

возможность применения данного механизма в налоговых правоотношениях не предусмотрена налоговым законодательством и, как отмечалось ранее, «противоречит природе указанных отношений как публично-правовых»[1].

Вместе с тем ученые обращают внимание на «востребованность конструкции недопустимости злоупотребления правом по спорам в сфере налогообложения»[2], в связи с чем мотивы налогоплательщика (иного лица) в настоящее время не занимают важное место при анализе злоупотребления им своими правами в налоговых спорах по причине незакрепленности данного института в российском налоговом праве.

Анализ налогового спора через элементы структуры юридического конфликта позволяет выделить стадии налогового спора – предконфликтную, конфликтную и постконфликтную.

На предконфликтной стадии формируются необходимые предпосылки. На этом этапе для сторон важно выявить и осознать причину будущего налогового спора. Учеными выделяются общие причины налоговых споров: поспешность в принятии налоговых законов, отсутствие системности, внутреннего единства норм налогового права и др.[3] Как отмечалось ранее, налоговые органы в настоящее время предпринимают достаточно активные меры по установлению причин налоговых споров.

Для перехода из предконфликтной в конфликтную стадию требуются три условия:

- совершение сознательных и активных действий против интересов противоположного лица;

- осознание другим субъектом направленности действий и совершение действий с целью защиты своих юридических интересов и потребностей;

---

[1] *Радченко С.Д.* Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 24.

[2] *Фоминова Н.А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 1.

[3] См.: *Туктарова Ф.К., Цепляева Ю.В.* Формы, методы и практика разрешения налоговых споров: учеб. пособие. Пенза: Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2017. С. 12.

- юридическая персонификация и корреляция возникшего противостояния потребностей[1].

Стоит отметить, что в случае, если налоговый спор инициируется подконтрольным лицом, то предпосылкой (юридическим основанием) всегда выступает акт, действие или бездействие налогового органа.

После появления предпосылки происходит ее восприятие подконтрольным лицом и формирование у него мотива и воли на совершение юридически значимого действия или бездействия. На данном этапе непосредственно совершаются юридически значимые действия (бездействие), предусмотренные налоговым законодательством.

Последняя стадия налогового спора – постконфликтная, на которой происходит завершение налогового спора (например, при окончании конфликта на этапе досудебного урегулирования налогового спора посредством возвращения жалобы (апелляционной жалобы) или принятия решения по ней).

Безусловно, рассматривая налоговый спор как юридический конфликт, следует иметь в виду, что для его разрешения необходимо не только исполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей в полном соответствии с НК РФ, но и использование дополнительных психологических методов воздействия или привлечение профессионального посредника в лице медиатора, обладающего знаниями как в сфере юриспруденции, так и психологии, то есть учитывающего все рассмотренные выше психологические аспекты сторон.

Четвертым элементом, с которым неразрывно связано возникновение налогового спора, является объективная сторона, представляющая собой юридически значимые действия (бездействие), совершаемые сторонами.

Как правило, данные действия (бездействие) совершаются на основе воли после формирования мотива у подконтрольного субъекта налоговых

---

[1] См.: *Жеребин В.С.* Проблемы правовой конфликтологии: дис. … д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2001. С. 111.

споров. В то же время, рассматривая бездействие как пассивную форму несогласия налогоплательщика (иного лица) с налоговым органом, можно отметить, что такое бездействие может совершаться и неумышленно, на что обращалось внимание ранее.

Для комплексного анализа объективной стороны нужно прежде всего обратиться к законодательству о налогах и сборах. В НК РФ нормы, регулирующие общественные отношения, связанные с досудебным урегулированием налоговых споров, рассредоточены по различным разделам и главам НК РФ. Следует выделить наиболее крупные из них:

- глава 14 раздела V НК РФ: закрепляет подачу возражений на этапе налогового контроля, в том числе на акт о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

- главы 19 и 20 раздела VII НК РФ: регламентируют подачу жалобы (апелляционной жалобы) на ненормативные акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц.

Исходя из комплексного анализа сущности налогового спора и законодательства о налогах и сборах, видится обоснованным считать, что налоговый спор, урегулируемый в досудебном порядке, могут порождать, в частности, следующие юридические факты:

- подача возражений (устных объяснений) на акт налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ), в том числе на основании дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ);

- невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов (подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ);

- подача жалобы (апелляционной жалобы) на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (ст. 137 НК РФ);

- подача возражений на акт об обнаружении признаков налоговых правонарушений (п. 5 ст. 101.4 НК РФ);

- подача возражений на акт налоговой проверки при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ч. 13 ст. 105.17 НК РФ);

- направление пояснений в рамках налогового мониторинга или в связи с неисполнением незаконного требования о предоставлении необходимых пояснений или исправлений в порядке ст. 105.29 НК РФ;

- подача разногласий на мотивированное мнение налогового органа в соответствии со ст. 105.30 НК РФ;

- невыполнение немотивированных требований налогового органа в срок, предусмотренный налоговым законодательством.

Изложенное позволяет выделить две формы возражений со стороны налогоплательщика или иного подконтрольного субъекта: активную и пассивную.

Налоговому органу как сильной стороне в налоговых правоотношениях не требуется подавать возражения на документы, представленные налогоплательщиком или иным лицом, или выражать свое несогласие. Налоговый орган, как арбитр, принимает решение по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки. В связи с этим необходимо рассмотреть вопрос о том, может ли налоговый спор в досудебном порядке урегулирования возникать по инициативе налогового органа.

Исходя из такого неотъемлемого элемента спора, как наличие двух или более сторон, налоговый орган выступает неотъемлемым субъектом налогового спора. Иное означало бы отсутствие собственной позиции налогового органа по тому или иному положению налогоплательщика (иного подконтрольного лица). Кроме того, налоговый спор в досудебном порядке может начаться именно на этапе направления налогоплательщику акта о его привлечении к налоговой ответственности, который налогоплательщик может обжаловать в вышестоящий налоговый орган в административном порядке.

В свою очередь следует выделить юридические факты, служащие основанием для завершения налогового спора в досудебном порядке:

- составление налоговым органом мотивированного мнения (ст. 105.30 НК РФ), изменение мотивированного мнения или оставление его без изменений (ст. 105.31 НК РФ);

- оставление жалобы (апелляционной жалобы) налоговым органом без рассмотрения (ст. 139.3 НК РФ).

Кроме того, налоговый спор можно также считать завершившимся в случае, если по жалобе (апелляционной жалобе) никакого решения в срок налоговым органом не было принято (п. 2 ст. 138 НК РФ).

Представляется, что исчерпание предмета спора как основание для его прекращения не свойственно налоговому законодательству. Например, в НК РФ не раскрывается процессуальный порядок действий в отношении обжалуемого решения об аресте имущества в случае, если объект ареста перестал физически или юридически существовать.

Таким образом, юридическая конструкция налогового спора состоит из четырех элементов:

- объекта (общественные отношения по взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения);

- субъектов (стороны и лица, содействующие урегулированию налогового спора);

- объективной стороны (юридически значимые действия (бездействие), совершаемые сторонами);

- субъективной стороны (мотивационный процесс, включающий совокупность мотивов сторон, интересов, установок и прочих факторов).

## 1.3. Классификация налоговых споров

Проведя подробный анализ налоговых споров, требуется осуществить их надлежащую классификацию по обозначенным элементам структуры (субъектам, объекту, субъективной стороне, объективной стороне). Ученые отмечают важность классификации налоговых споров, подчеркивая, что она помогает понять экономическую суть того или иного налога[1], а также то, что в отсутствие четкой квалификации налогового спора повышается вероятность ошибки при применении норм материального и процессуального права[2].

В зависимости от вида властного субъекта можно выделить налоговые споры с участием на стороне властного субъекта налогового органа или таможенного органа.

Исходя из такого критерия, как вид подконтрольного субъекта, дифференцируют налоговые споры с участием физического лица или организации.

По основанию наличия факультативных субъектов в споре можно выделить налоговые споры с участием факультативных субъектов (например, с участием понятого) и без таковых.

В зависимости от объекта различают налоговые споры, объектом которых выступают правоотношения, возникающие:

- в процессе осуществления налогового контроля;

- в сфере обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

- в сфере привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

---

[1] См.: *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. С. 16–17.

[2] См.: *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе: практ. пособие по судебной защите. 2-е изд, перераб. и доп. М., 2004. С. 1.

В науке при классификации налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, выделяются три аналогичные по своей сути процедуры досудебного урегулирования налоговых споров:

- общий порядок;

- порядок, возникающий в связи с проведением налоговых проверок;

- порядок, возникающий в связи с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях[1].

К первому виду следует отнести налоговые споры, связанные с обжалованием актов, действий (бездействия) налоговых органов в порядке раздела VII НК РФ. Ко второму виду – налоговые споры, связанные с проведением налоговых проверок. В зависимости от вида проводимой налоговой проверки налоговые споры можно подразделить на возникшие в результате проведения камеральной проверки, выездной проверки или налогового мониторинга. К третьему виду относятся налоговые споры, связанные с рассмотрением дел о налоговых правонарушениях.

В связи с изложенным видится верной позиция Л.Л. Арзумановой о том, что о зарождении налогового спора можно говорить на этапе результатов проведенных предпроверочных или проверочных мероприятий, поскольку уже на этом этапе законодательно не запрещено заключать мировое или медиативное соглашение[2].

Важно подчеркнуть, что указанные выше процедуры налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, представляются недостаточно четко выделенными в законодательстве о налогах и сборах. Например, в гл. 14 НК РФ «Налоговый контроль» помимо неисчерпывающего перечня доказательств по налоговому спору, порядка подачи возражений на акт налоговой проверки и порядка рассмотрения дел о налоговых

---

[1] См.: *Шинкарюк Д.А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование. С. 12.

[2] См.: *Арзуманова Л.Л.* Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика // Правоприменение. 2021. Т. 5, № 3. С. 159.

правонарушениях содержатся ст. 101, 101.2, 101.3, 101.4, которые регламентируют производство по делам о налоговых правонарушениях. Данные статьи с точки зрения видов налоговых споров было бы целесообразно закрепить в специально введенной главе 15.1 «Производство по делам о налоговых правонарушениях». В этом случае раздел VI НК РФ принял бы завершенный и наиболее полный вид, поскольку не только бы содержал материальные нормы, включающие в себя положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений, основные виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, но и процессуальные нормы, регламентирующие порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях.

Возвращаясь к вопросу о классификации налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, стоит отметить, что их можно подразделить и по предмету (причинам) налоговых споров. Как отмечалось ранее, в приказе ФНС России от 25 ноября 2020 г. № СД-7-9/848@[1] выделяются 278 таких причин. Данная классификация в рамках настоящего исследования видится слишком конкретизированной, в связи с чем представляет интерес классификация налоговых споров, предлагаемая И.В. Цветковым[2], который справедливо разграничивает налоговые споры на три основные категории: по вопросам права, по вопросам факта и процедурные споры. Действительно, подобная классификация позволяет вычленять множество различных причин налоговых споров.

В зависимости от внутренних мотивов субъективной стороны налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, можно классифицировать на возникающие по экономическим мотивам, соображений справедливости, злоупотребления правом.

---

[1] Приказ ФНС России от 25 ноября 2020 г. № Д-7-9/848@ «Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23января 2018 г. № ММВ-7-9/36@» // СПС «Гарант».

[2] См.: *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе. С. 2–3.

Исходя из внешних мотивов субъективной стороны налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, можно подразделить на возникшие в результате некачественно оказанной услуги по налоговому консультированию или бухгалтерскому учету, неверно заполненной налоговой декларации или неправильно определенной налоговой базы.

В зависимости от объективной стороны налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, можно классифицировать по основанию формы возражений налогоплательщика:

- активная форма (совершается в форме активного действия (например, подача возражений);

- пассивная форма (совершается в форме бездействия (например, неисполнение незаконного требования налогового органа).

Кроме того, понимая налоговый спор как вид юридического конфликта, можно на основании стадии налогового спора выделить налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, находящиеся на предконфликтной, конфликтной и постконфликтной стадиях.

Учеными предлагаются и иные классификации налоговых споров. Так, Н.Л. Бартунаева подразделяет споры в зависимости от вида неисполненной обязанности (основной или факультативной), способа взимания налога (прямого или косвенного), вида разногласий (о фактическом составе или толковании норм права)[1]. Классификация по второму и третьему основаниям представляется недостаточно обоснованной, поскольку не учитываются процессуальные нарушения, а также то, что не во всех налоговых спорах может иметь место способ взимания налога (например, налоговые споры, связанные с привлечением лица к налоговой ответственности).

Подводя итог проведенному анализу по существу налогового спора, его правовой природе, юридической конструкции и классификации, можно прийти к следующим заключениям:

---

[1] См.: *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 89.

1) налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, носят публично-правовой характер и с учетом их предмета правового регулирования являются видом финансово-правового спора;

2) на момент проведения исследования в науке финансового права не сложилось единого понимания о сущности налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке, а в законодательстве о налогах и сборах и разъяснениях Верховного Суда РФ понятие налогового спора упоминается лишь эпизодически, при этом не раскрываются его сущность и признаки;

3) представляется верным понимать под налоговым спором, урегулируемым в досудебном порядке, разногласие, возникающее между властным субъектом в лице налогового органа (таможенного органа, наделенного полномочиями в области налогообложения) и подконтрольным субъектом в лице налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов), налогового агента, лиц, привлекаемых к ответственности за совершение налогового правонарушения, по поводу соблюдения положений законодательства о налогах и сборах, выраженное в виде активного или пассивного возражения подконтрольного субъекта на акт, действие (бездействие) властного субъекта;

4) юридическая конструкция налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке, состоит из четырех элементов: объекта, субъекта, объективной стороны и субъективной стороны, наличие которых позволяет провести подробную классификацию;

5) для возникновения налогового спора необходимы противоположно направленные мнения подконтрольного лица и налогового органа;

6) досудебное урегулирование налогового спора является более широким, чем административный порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщика (иного подконтрольного лица), поскольку может включать в себя различные инструменты (самозащиту, обращение в

органы прокуратуры, к уполномоченному по защите прав предпринимателей и пр.).

Исходя из комплексного анализа сущности налогового спора и законодательства о налогах и сборах, видится обоснованным считать, что налоговый спор могут порождать, в частности, следующие юридические факты:

- подача возражений (устных объяснений) на акт налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ), в том числе на основании дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ);

- невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов (подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ);

- подача жалобы (апелляционной жалобы) на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (ст. 137 НК РФ);

- подача возражений на акт об обнаружении признаков налоговых правонарушений (п. 5 ст. 101.4 НК РФ);

- подача возражений на акт налоговой проверки при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ч. 13 ст. 105.17 НК РФ);

- направление пояснений в рамках налогового мониторинга или в связи с неисполнением незаконного требования о предоставлении необходимых пояснений или исправлений в порядке ст. 105.29 НК РФ;

- подача разногласий на мотивированное мнение налогового органа в соответствии со ст. 105.30 НК РФ;

- невыполнение немотивированных требований налогового органа в срок, предусмотренный налоговым законодательством.

# ГЛАВА 2. МЕХАНИЗМ УРЕГУЛИРОВАНИЯ И РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ И ЕГО РОЛЬ В РАЗВИТИИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

## 2.1. Механизм урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях

В современных условиях в рамках налоговых правоотношений по-прежнему возникает значительное количество разногласий между налогоплательщиками (иными субъектами налоговых правоотношений) и налоговыми органами по различным вопросам, прежде всего действий или бездействия должностных лиц последних, а также законности актов. Данное обстоятельство представляется вполне логичным с учетом стремления налогообязанных субъектов минимизировать суммы обязательных платежей с одной стороны и стремления налоговых органов удержать законно начисленные налоги и сборы с другой стороны.

Соблюдение баланса публичных и частных интересов приобретает особую значимость в сложившихся геополитических условиях, в связи с выполнением на Украине специальной военной операции и беспрецедентным санкционным давлением, которое оказывается на Россию со стороны недружественных стран, что еще в большей мере обуславливает важность своевременного поступления налогов и сборов в государственную казну[1]. Примечательно, что сама нацеленность на достижение баланса частных и публичных интересов реализуется, как отмечали правоведы, посредством антропосоциокультурного подхода, согласно которому публично-правовые образования выступают представителями публичных интересов человека, в соответствии с которыми и должны использоваться средства бюджетов[2].

---

[1] См.: *Химичева Н.И., Покачалова Е.В.* Финансовое право. М.: Норма, 2005. С. 98.

[2] См.: *Беликов Е.Г.* Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2016. С. 33.

Механизм урегулирования и разрешения налоговых споров, возникающих в налоговых правоотношениях, включает в себя следующие элементы:

– досудебный порядок;

– судебный порядок;

– иные альтернативные способы (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

В совокупности данные элементы образуют единый механизм по защите прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений. Для характеристики первого элемента необходимо обратиться к Налоговому кодексу РФ[1]. Нормы, регулирующие общественные отношения, связанные с досудебным урегулированием налоговых споров, рассредоточены по различным разделам и главам НК РФ:

- глава 14 раздела V закрепляет подачу возражений на этапе налогового контроля, в том числе на акт о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

- главы 19 и 20 раздела VII регламентируют подачу жалобы (апелляционной жалобы) на ненормативные акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц.

Исходя из обозначенной структуры НК РФ, можно выделить и соответствующие группы налоговых правоотношений, в которых возникают и урегулируются налоговые споры:

а) правоотношения, возникающие в связи с подачей возражений на этапе налогового контроля;

б) правоотношения, возникающие в связи с обжалованием актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий (бездействия) их должностных лиц;

в) правоотношения, возникающие в связи с подачей возражений на акт о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

---

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 29 ноября 2024 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2024. № 49, ч. 1, ст. 7409.

Возражения на этапе налогового контроля (группа «а») подаются лицом в порядке, предусмотренном гл. 14 НК РФ, в рамках камеральной проверки, выездной налоговой проверки, налогового мониторинга и взаимосогласительной процедуры. Взаимосогласительные процедуры широко используются в международной практике и позволяют лицам до совершения контролируемых сделок заключить с налоговыми органами соглашения, в которых фиксируется порядок определения цен для целей налогообложения. Согласно НК РФ, для участия организации во взаимосогласительной процедуре необходимо соответствовать критериям, установленным ст. 105.26 НК РФ. Важно подчеркнуть, что с принятием поправок[1] данная процедура стала более доступной для налогоплательщиков, поскольку были в три раза уменьшены требования к объему уплаченных налогов, доходов и совокупной стоимости активов. В практике налоговых органов также используется термин «согласительные процедуры», под которым понимается заключение мирового соглашения и добровольное погашение задолженности до введения процедуры банкротства по заявлению налогового органа[2].

Группы «б» и «в» в налоговых правоотношениях соответственно связаны с подачей:

– жалобы, поданной на акты налогового органа ненормативного характера, вступившей в законную силу, а также на действия или бездействие его должностных лиц (ст. 139 НК РФ);

– апелляционной жалобы, поданной на акты налогового органа ненормативного характера, не вступившие в силу (ст. 139.1 НК РФ).

---

[1] Федеральный закон от 29 декабря 2020 г. № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 31 июля 2023 г.) // СЗ РФ. 2021. № 1, ч. 1, ст. 9; 2023. № 32, ч. 1, ст. 6121.

[2] См.: Управлением подведены итоги работы за 2019 год по применению согласительных процедур для предотвращения банкротства организаций // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№34/№ews/activities_fts/9527538/ (дата обращения: 15.11.2023); В регионе более 600 миллионов рублей поступило в бюджет в рамках согласительных процедур // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№54/№ews/activities_fts/12938028/ (дата обращения: 15.11.2023).

Срок рассмотрения жалобы составляет 15 рабочих дней, апелляционной жалобы – 1 месяц. Указанные сроки могут быть продлены при наличии оснований, предусмотренных ст. 140 НК РФ.

С 1 января 2025 г. в законодательство о налогах и сборах были внесены изменения, дополнившие его упрощенным порядком рассмотрения жалобы, который предусматривает сокращенный срок ее рассмотрения при подаче по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика (если налогоплательщик попросил об этом в самой жалобе) – семь рабочих дней[1]. Данная норма, предоставляющая налоговому органу возможность устранить собственные ошибки, видится весьма обоснованной с учетом того, что на практике часть жалоб не рассматривалась по существу, поскольку налоговый орган, допустивший нарушения законодательства о налогах и сборах, устранял нарушения. Ранее отмечалось, что идентичные меры, предлагаемые Правительством РФ в законопроекте № 343435-8[2] (был отозван 26 апреля 2023 г.), также являлись обоснованными[3].

Важность урегулирования разногласий в порядке, предусмотренном НК РФ, усматривается в норме, закрепленной в п. 2 ст. 138, устанавливающей обязательность досудебного порядка урегулирования спора как основания для обращения за судебной защитой прав и законных интересов.

В судебном порядке разногласия в сфере налоговых правоотношений разрешаются в соответствии с Кодексом административного судопроизводства РФ (в случае, если с заявлением обращается физическое лицо)[4] и Арбитражным

---

[1] См.: Федеральный закон от 31 июля 2023 г. № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. от 29 октября 2024 г.) // СЗ РФ. 2023. № 32, ч. 1, ст. 6121; 2024. № 45, ст. 6693.

[2] Законопроект № 343435-8 // Система обеспечения законодательной деятельности. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/343435-8 (дата обращения: 10.09.2023).

[3] См.: *Карамышев Д.А.* Влияние цифровизации на досудебное урегулирование налоговых споров // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. 2023. № 6. С. 70.

[4] Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ (в ред. от 20 марта 2025 г.) // СЗ РФ. 2015. № 10, ст. 1391; 2025. № 28, ст. 3844.

процессуальным кодексом РФ[1] (в случае, если с заявлением обращается индивидуальный предприниматель или организация).

Судебный порядок и досудебный порядок урегулирования разногласий оказывают друг на друга взаимное влияние, которое можно проследить по нескольким направлениям:

- налоговые органы ориентируются на судебную практику, поскольку итоговое решение по имеющимся разногласиям принимает суд;

- особое влияние на баланс прав и законных интересов в налоговых правоотношениях оказывают Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ;

- эффективное урегулирование разногласий в досудебном порядке неизбежно влечет уменьшение нагрузки на судебную систему.

Более подробно следует рассмотреть второе и третье направления.

Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ (а также Высший Арбитражный Суд РФ) посредством своих правовых позиций оказали значительное влияние на механизм урегулирования разногласий в налоговой сфере и формирования их правовых принципов. Вот некоторые из них:

1) в отношении разъяснения норм законодательства о налогах и сборах – позиция о том, что:

а) территориальные налоговые органы обязаны руководствоваться исходящими от ФНС России разъяснениями норм законодательства о налогах и сборах, которые приобретают обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков[2];

---

[1] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2002. № 30, ст. 3012; 2024. № 53, ч. 1, ст. 8531.

[2] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 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 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision191663.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 ноября 2019 г. № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/ba59ea69-6ca8-4231-bcf7-ee86292f6bd8/0baf8aa9-d609-

б) акты, содержащие разъяснения законодательства (методические рекомендации, разъяснения, письма и т.п.), могут быть учтены судом при проверке законности оспариваемых решений, действий (бездействия)[1];

2) в отношении налоговой реконструкции были заложены базовые понятия и принципы:

а) подчеркнут принцип презумпции добросовестности налогоплательщика, закреплено понятие налоговой выгоды, перечислены доказательства, которые могут указывать на необоснованность налоговой выгоды[2];

б) указано на определение налоговой обязанности таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом[3];

---

4f6d-983e-acf839ac700d/A41-76253 2018_20191114_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

[1] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 9 марта 2023 г. № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ "О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision671151.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства РФ и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://www.vsrf.ru/files/31329/ (дата обращения: 15.09.2023).

[2] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/documents/arbitration/18938/ (дата обращения: 15.09.2023).

[3] См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 5 апреля 2018 г. № 305-КГ17-20231 по делу № А40-176513/2016]. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/ba59ea69-6ca8-4231-bcf7-ee86292f6bd8/0baf8aa9-d609-4f6d-983e-acf839ac700d/A41-76253-2018_20191114_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 6 марта 2018 г. № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/89aded38-3ae0-44b0-9601-7d45c3848b7b/d240bc43-7817-4569-a953-ccdf25f93a05/A27-25564-2015_20180306_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023); Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30 сентября 2019 г. № 307-ЭС19-8085 по делу № А05-13684/2017. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/aadb4ac4-ef91-468d-b38d-45289c7a2ece/9b386d0b-2def-4137-907f-de650e1a0353/A05-13684-2017_20200707_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023); Определение

в) подчеркнуты последствия участника-налогоплательщика в формальном документообороте[1];

г) указана возможность применения расчетного способа[2] (аналогичные позиции высказывал ранее и Конституционный Суд РФ[3]).

Кроме того, Верховный Суд РФ публикует обзоры судебной практики, связанной с оценкой обоснованности налоговой выгоды[4]. В свою очередь ФНС

---

Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28 октября 2019 г. № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/66d81e4e-b15e-42a1-9f4e-f5cf49064c95/a0ebb8a3-393d-4073-8531-1f631b72b85c/A41-48348-2017_20191028_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

[1] См.: Определение Верховного Суда РФ от 9 августа 2021 г. № 215-ПЭК21 по делу № А76-46624/2019. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/b1760b67-573e-45dd-9881-a2adf7a358cf/e2738d88-d8ef-4349-8510-b81327dcd735/A76-46624-2019_20210809_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

[2] См.: Там же.

[3] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 апреля 2023 г. № 790-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "ВЕЗУ" на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision684688.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30319.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Постановление Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision29313.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision29318.pdf (дата обращения: 10.09.2023); Определение Конституционного Суда РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества "Кредит Европа Банк" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision324197.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

[4] Например, Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды

России также пытается при досудебном урегулировании разногласий доводить информацию до налоговых органов и подконтрольных лиц, публикуя письма, содержащие обзоры судебной практики[1].

Анализ второго направления – снижения нагрузки на судебную систему – показал, что оно выделялось налоговым органом как одно из самых актуальных направлений[2] более десяти лет назад, в 2013 г. Между тем для комплексного изучения вопроса с учетом принятых законодателем мер об увеличении государственных пошлин[3] и законопроекта о внесудебном взыскании налоговой задолженности с физических лиц[4], направленного на уменьшение обращений в судебные органы в 4,6 раза уже в первый год действия норм, представляется необходимым проанализировать статические данные, отражающие динамику вынесенных судебных решений по результатам рассмотрения судами разногласий в сфере налогов и сборов, прошедших досудебное урегулирование.

Данные по статистике ФНС России представлены в приложении 1. Согласно указанной информации, в 2021 г. было вынесено на 32,1 % меньше решений, чем в 2020 г., что, по оценке Минфина России, свидетельствует о повышении качества досудебного урегулирования споров, а также принятых мер по борьбе с угрозой распространения COVID-19[5]. В 2022 г. этот показатель снизился до 5,1 %.

---

(утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13 декабря 2023 г.) // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/documents/all/33229/ (дата обращения: 15.09.2023).

[1] См., например, письмо ФНС России от 10 октября 2022 г. № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[3] См.: Федеральный закон от 8 августа 2024 г. № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2024. № 33, ч. 1, ст. 4955.

[4] См.: Законопроект № 782260-8 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 12 и 30 Федерального закона "Об исполнительном производстве"» // Система обеспечения законодательной деятельности. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/782260-8 (дата обращения: 25.11.2024).

[5] См.: Доклад об исполнении в 2020 году Плана деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2020–2025 годы // Официальный сайт Минфина России. URL:

Однако, анализируя официальные данные Судебного департамента при Верховном Суде РФ, можно заметить, что количество рассмотренных арбитражными судами дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов (действий (бездействия) должностных лиц) по заявлениям подконтрольных субъектов за 2020–2024 гг. выросло примерно на 9 %, а доля судебных решений, по которым удовлетворены требования подконтрольных лиц, увеличилась с 35,76 до 40,89 % (более чем на 5 %), что не соответствует запланированным показателям[1], согласно которым соотношение количества судебных дел по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, удовлетворенных в пользу налогоплательщиков, и количества жалоб по налоговым спорам, оставленным без удовлетворения, должно составлять не более 18 %. В 2024 году количество удовлетворенных решений по оспариванию ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействия) из должностных лиц превысило 57%, что также указывает на недостаточную эффективность существующей системы досудебного урегулирования налоговых споров.

По мнению ученых, высокая судебная нагрузка по налоговым спорам препятствует «полноценному применению института налоговой судебной специализации»[2], в связи с чем видится, что более эффективное урегулирование налоговых споров в досудебном порядке, способствующее снижению количества поданных обращений в суд, является необходимым основанием для создания более узкой судебной специализации.

На основе проанализированной информации можно увидеть существенные различия между официальными сведениями ФНС России и официальной статистикой Судебного департамента при Верховном Суде РФ. Данное

---

https://mi№fi№.gov.ru/ru/om/po/pla№i_otcheti?id_57=132678-doklad_ob_ispol№e№ii_v_2020_godu_pla№a_deyatel№osti_mi№isterstva_fi№a№sov_rossiiskoi_federatsii_№a_2020-2025_gody (дата обращения: 30.06.2023).

[1] См.: Приказ ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] *Крохина Ю.А.* К вопросу о повышении эффективности разрешения налоговых споров // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2020. № 2 (57). С. 24.

обстоятельство объясняется значительным уменьшением количества дел, рассматриваемых в судах общей юрисдикции за период с 2020 по 2023 г., статистика по которым не опубликована Судебным департаментом при Верховном Суде РФ, так же, как и в ситуации с арбитражными налоговыми спорами. В то же время ФНС России отмечено увеличение числа жалоб физических лиц по вопросу принятия к вычету документально подтвержденных расходов налогоплательщика на приобретение имущества[1] и получение социального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц по расходам на медицинские услуги[2].

Отдельно стоит проанализировать возможность заключения мировых соглашений между налоговым органом и налогоплательщиком. Правомерность заключения мировых соглашений с налоговым органом была подтверждена Высшим Арбитражным Судом РФ еще в 2012 г.[3] Ранее ФНС России в качестве одной из задач досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации указала разработку дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в том числе заключение мирового соглашения)[4].

В 2023 г. ФНС России особое внимание уделяла основам применения соглашений об урегулировании разногласий налоговыми органами[5]. Была подчеркнута возможность заключения мировых соглашений в арбитражном процессе и соглашений о примирении сторон в спорах, разрешаемых судом в соответствии с Кодексом административного судопроизводства РФ.

---

[1] См.: Письмо ФНС России от 21 апреля 2021 г. № БС-4-11/5473@ «О направлении информации» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Письмо ФНС России от 25 марта 2022 г. № БС-4-11/3605 «О направлении информации» // СПС «КонсультантПлюс».

[3] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/10e662b2-d4c2-43ab-9c54-402ccc5dd730/e24c0067-29bd-40a3-84a0-367de7648be4/A40-111792-2010_20120626_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 17.09.2023).

[4] См.: Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[5] См.: Письмо ФНС России от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)» // СПС «КонсультантПлюс».

Возможность заключения соглашений на стадии досудебного урегулирования законодательством не предусмотрена.

ВАС РФ был определен круг вопросов, которые не могут являться предметом мировых соглашений, и обстоятельства, которые могут быть определены, в том числе о скорректированном размере налоговой обязанности[1].

Анализ данных статистики, изложенных в приложении 3, позволяет заключить, что мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом заключается в исключительных случаях (в 2021 г. – 0, в 2022 г. – 2).

По информации ФНС России, в 2023 г. между налоговыми органами и налогоплательщиками было заключено почти 600 мировых соглашений на общую сумму более 24 млрд рублей[2]. Эти сведения также не соотносятся с официальными данными Судебного департамента при Верховном Суде РФ, в соответствии с которыми количество мировых соглашений с налоговым органом по спорам, разрешаемым арбитражными судами РФ, составило 5, а по спорам, разрешаемым судами общей юрисдикции, – 0. Между тем эффективность поступлений по результатам согласительных процедур (добровольное погашение и мировое соглашение) ожидается налоговым органом на уровне 47 %[3] (в 2021 и 2023 гг. этот показатель составлял выше 40 %).

По результатам анализа судебной статистики правоведами сделан вывод о том, что «органы публичной власти при разрешении экономических споров и других дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в арбитражных судах успешно заключают мировые

---

[1] См.: Постановление ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://www.vsrf.ru/documents/arbitration/17747/ (дата обращения: 16.09.2023).

[2] См.: В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения: 29.08.2024).

[3] См.: Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2024 г. // Официальный сайт ФНС России. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/og/pd2024.pdf (дата обращения: 17.07.2024).

соглашения»[1], а также, что «нагрузка на судебную систему продолжает увеличиваться»[2]. Это дает основания считать, что налоговые органы также обладают потенциалом на кратное увеличение случаев заключения как мирового соглашения с налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами) в судебном порядке, так и компромиссных соглашений на этапе досудебного урегулирования налоговых споров.

В отношении последних ученые обращают внимание на их фактическое существование в сфере досудебного урегулирования налоговых споров и их незакрепленность в действующем законодательстве о налогах и сборах[3] (ответственность за их несоблюдение также не отражена в НК РФ). Данные компромиссные соглашения видятся наиболее близкими к мировым соглашениям, заключаемым при разрешении налоговых споров в судебном порядке. Вполне обоснованной представляется точка зрения о закреплении в законодательстве возможности «заключения между налогоплательщиком и налоговым органом соглашения об установлении фактических обстоятельств как формы примирения сторон»[4].

Отдельно необходимо обратить внимание на невозможность привлечения третейского суда в урегулирование и разрешение налоговых споров, поскольку в силу действующего законодательства в арбитраж (третейское разбирательство) могут передаваться споры между сторонами гражданско-правовых отношений[5].

Однако направление дальнейшего развития правового регулирования третейских судов может быть изменено. Например, в Кыргызской Республике с

---

1 *Бочкарева Е.А., Смирнов О.С.* Об эффективности внесудебных способов урегулирования налоговых споров // Очерки новейшей камералистики. 2024. № 2. С. 3.

[2] *Гриценко В.В.* Проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в реалиях цифровизации // Современный миропорядок и цифровая реальность: правовые новации национального денежного обращения и вопросы обеспечения финансового суверенитета России : сб. науч. трудов. Саратов. 2024. С. 39.

[3] См.: Митин Д.А. Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 130.

[4] *Щекин Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. … д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 19.

[5] См.: Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024 г.) // СЗ РФ. 2016. № 1, ч. 1, ст. 2; 2024. № 33, ч. 1, ст. 4947.

1 января 2022 г. вступил в силу новый Налоговый кодекс, который закрепил для налогоплательщиков с 1 января 2023 г. право обжалования решения уполномоченного налогового органа в третейском суде[1].

Представленная выше статистика Судебного департамента при Верховном Суде РФ будет полезна и для анализа медиации как способа урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях. Статистические данные позволяют прийти к выводу, что на этапе разрешения разногласий в судебном порядке медиация не применяется, с использованием этой процедуры не разрешено ни одного судебного спора. На этапе досудебного урегулирования налоговых разногласий она также не получила широкого применения, известны лишь некоторые случаи[2]. Первым подобным опытом, по информации ФНС России, стало заключение медиативного соглашения с ООО «Риф»[3]. Как сообщалось представителями налоговых органов в СМИ, после получения медиативного соглашения предлагалось направить предложения об одобрении такого рода опыта на федеральном уровне[4].

Между тем значимость и актуальность медиации была подчеркнута специалистами еще в 2011 г.[5] В частности, отмечалось, что при применении медиативной сессии «не наступает дисбаланс интересов частных и публичных

---

[1] См.: Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3 (в ред. от 2 февраля 2024 г.) // Официальный сайт Министерства юстиции Кыргызской Республики. URL: https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/2264/ru (дата обращения: 27.02.2024).

[2] См.: Медиация – новое слово в налоговом контроле // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№78/№ews/activities_fts/10194093/ (дата обращения: 14.04.2024.).

[3] См.: Там же.

[4] См.: «Договоримся по-хорошему». Налоговая запускает практику переговоров с должниками через медиаторов // Официальный сайт Петербургского сетевого издания «Фонтанка». URL: https://www.fo№ta№ka.ru/2020/11/09/69534370/ (дата обращения: 24.04.2024).

[5] См.: Представители ФНС России приняли участие в пленарном заседании IV Международной конференции «Медиация – инвестиция в будущее» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/archive/3856115/ (дата обращения: 14.04.2024).

участников споров»[1]. Напротив, медиация может помочь, например, в решении таких задач, как[2]:

- налаживание более конструктивного диалога с налоговыми органами;

- непривлечение налогоплательщика к санкциям;

- экономия различных ресурсов плательщика.

В законодательстве закреплены понятия процедуры медиации, соглашения о применении процедуры медиации и медиативного соглашения[3]. Вместе с тем в НК РФ процедура медиации не нашла надлежащей регламентации, что может поставить под сомнение саму законность досудебного урегулирования налоговых разногласий посредством заключения медиативного соглашения. Изложенное предопределяет актуальность внесения изменений в действующее законодательство о налогах и сборах, детально проработав положения, касающиеся вопроса медиации. Кроме того, следует согласиться с мнением ученых о том, что процедура медиации должна иметь регламентированные сроки, например шесть месяцев с момента ее инициации[4].

В 2024 г. ФГБОУ ВО «ЛГПУ имени П.П. Семенова-Тян-Шанского» даже была зарегистрирована программа для ЭВМ «Электронный образовательный ресурс "Медиация в налоговых спорах"»[5]. Качество данного программного обеспечения в рамках настоящего исследования не изучалось. Однако заинтересованные лица (сотрудники ФНС России и медиаторы) могли бы

---

[1] *Аракелова М.В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2017. С. 11.

[2] См.: *Арзуманова Л.Л.* Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика // Правоприменение. 2021. Т. 5, № 3. С. 158.

[3] См.: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (в ред. от 26 июля 2019 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2019. № 30, ст. 4099.

[4] См.: *Митин Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 133.

[5] Электронный образовательный ресурс «Медиация в налоговых спорах» // Официальный сайт Федерального института промышленной собственности. URL: https://fips.ru/publicatio№-web/publicatio№s/docume№t?type=doc&tab=PrEVM&id=EC2BD5F9-4F1D-4ADA-94E9-DF93AD917599 (дата обращения: 24.07.2024).

использовать программное обеспечение в своей профессиональной деятельности.

Учеными отмечены базовые принципы медиации в сфере досудебного урегулирования налоговых разногласий[1]:

- добровольность (у лица должно быть право как войти в процедуру, так и выйти из нее на любой стадии без указания причин и наличия каких-либо оснований). Ранее подчеркивалось, что в нынешней российской действительности медиация должна иметь только добровольный характер[2];

- конфиденциальность (закрепление за медиатором обязанности запрета на разглашение налоговой и иной тайны, ставшей известной ему в связи с осуществлением деятельности);

- сотрудничество и равноправие сторон (наделение сторон равным объемом прав);

- прозрачность процедуры (предоставление сторонам возможности ознакомления с принципами проведения медиации, этапами и правами участников, а также последствиями принятого решения до начала самой процедуры);

- нейтральность посредника (независимый статус медиатора, его незаинтересованность в исходе рассмотрения спора).

Правоведы указывают на широкую географию применения института медиации в зарубежных странах, в частности в США, Нидерландах, Бельгии и Канаде[3]. Например, в Нидерландах налоговая медиация может быть инициирована практически на любой стадии налоговой проверки[4].

---

[1] См.: *Арзуманова Л.Л.* Онлайн-медиация как одна из альтернативных форм урегулирования публично-правового спора // Право и цифровая экономика. 2021. № 4 (14). С. 46.

[2] См.: *Карамышев Д.А., Голик К.Н., Лисовцева В.М.* Применение процедуры медиации для урегулирования разногласий, возникающих из семейных правоотношений: опыт и пути развития // Медиация в семейном конфликте: сб. матер. II Всерос. науч.- практ. конф. Саратов: Саратовский источник, 2018. С. 35.

[3] См.: *Митин Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 129.

[4] См.: Там же.

Стоит согласиться с точкой зрения о том, что развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров является положительной тенденцией эффективного функционирования всей национальной налоговой системы[1]. Интересной представляется и мысль о том, что существующий спектр проблем требует компетентности должностных лиц, рассматривающих споры, уровня объективности и независимости от вышестоящих должностных лиц[2].

Среди иных нетривиальных способов урегулирования разногласий можно выделить самозащиту в форме невыполнения налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами) неправомерных актов и требований налоговых органов. Аналогичное право предоставлено и налоговым агентам в силу положений ч. 2 ст. 24 НК РФ.

Самозащита находит свое отражение в ст. 45 Конституции РФ, допускающей защиту своих прав любыми не запрещенными законами способами, а также в ст. 12 и 14 ГК РФ, разрешающих самозащиту в пределах действий, необходимых для ее пресечения. Некоторые ученые под самозащитой понимают межотраслевой институт российского права, который не имеет исчерпывающего перечня деяний[3].

Видится верной позиция Е.Б. Казаковой о том, что действия по самозащите могут быть оспорены в суде, поскольку фактически и юридически могут считаться самоуправством[4]. Как представляется, реализация налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами) своего права на невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов не снизит количество споров в административном и судебном порядке, поскольку

---

[1] См.: *Головченко О.Н.* Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза // Финансовое право. 2016. № 7. С. 19.

[2] См.: *Аракелова М.В.* Указ. соч. С. 111–112.

[3] См.: *Малько А.В., Субочев В.В., Шериев А.М.* Права, свободы и законные интересы: проблемы юридического обеспечения. М.: Норма, 2010. С. 115.

[4] См.: *Казакова Е.Б.* Самозащита как юридическое средство: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тамбов, 2006. С. 98.

налоговые органы могут усмотреть в этом признаки самоуправства, налоговых правонарушений[1].

Верховный Суд РФ в свою очередь отмечал, что самозащита должна соответствовать способу и характеру нарушения[2].

В юридической литературе справедливо указывается на то, что причиной использования самозащиты выступает удобство, а не невозможность защиты своих прав и законных интересов в административном и судебном порядке[3]. Согласно схожей точке зрения С.В. Горбачевой, самозащита является наиболее доступным, оперативным и качественным способом защиты[4].

Под самозащитой налогоплательщика можно понимать действия фактического и юридического порядка, направленные на защиту и восстановление прав и законных интересов в сфере налогообложения[5].

В качестве вида самозащиты ученые справедливо выделяют оптимизацию налогообложения[6], а в качестве средств самозащиты судебная практика рассматривает видеозапись покупки товара[7] и непредставление незаконно истребуемых документов и информации[8]. Наравне с данными средствами можно выделить запрос налогоплательщиком письменных разъяснений, являющихся

---

[1] См.: *Бартош О.Н.* Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков // Налоги. 2009. № 22. С. 16.

[2] См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «Гарант».

[3] См.: *Басин Ю.Г., Диденко А.Г.* Защита субъективных гражданских прав // Юридические науки: сб. тр. Алма-Ата: Изд-во Каз. ун-та, 1971. Вып. 1. С. 10.

[4] См.: *Горбачева С.В.* Самозащита прав по российскому законодательству: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2005. С. 4.

[5] См.: *Тимофеев В.В., Елымбаева А.Ю.* Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // Марийский юридический вестник. 2017. № 3 (22). С. 99.

[6] См.: *Сунцева П.В*. Оптимизация налогообложения как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // Налоги и финансовое право. 2012. № 11. С. 215.

[7] См.: Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2021 г. № 18АП-14927/20 по делу № А76-33315/2020. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f585783f-19b3-4a7b-8fe2-a062fc10247e/36ce278f-14a8-4ea6-8e65-ed46cc30f46d/A76-33315-2020_20210121_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.10.2023).

[8] См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 апреля 2019 г. № 9-АД19-10 // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/lk/practice/stor_pdf/1764598 (дата обращения: 01.11.2023).

основанием для освобождения от налоговой ответственности, а также сообщение налоговому органу о прекращении использования незаконных способов оптимизации налогообложения в целях реализации положений о налоговой амнистии.

В связи с внесением изменений в действующее законодательство о налогах и сборах[1], предусматривающих полное списание доначислений, штрафов и пеней для налогоплательщиков, можно выделить и новый способ самозащиты налогоплательщиков – сообщение налоговому органу о прекращении использования незаконных способов оптимизации налогообложения в целях реализации положений о налоговой амнистии. Применяя данный способ самозащиты, налогоплательщик возлагает на себя обязанности не нарушать законодательство о налогах и сборах, но в то же время создает необходимые условия для мирного досудебного урегулирования налогового спора (поскольку налоговая амнистия применяется только в отношении решений, не вступивших в законную силу на 12 июля 2024 г.). Применение налоговой амнистии, как отмечалось[2], имеет ряд позитивных последствий:

формирование доверительных отношений между государством и обществом;

профилактика правонарушений;

поступление в бюджет дополнительных финансовых ресурсов.

Отдельно следует упомянуть и такой способ самозащиты, как исполнение налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом) разъяснений налоговых органов и Минфина России, поскольку исполнение таких разъяснений в соответствии со ст. 111 НК РФ является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

---

[1] См.: Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2024. № 29, ч. 3, ст. 4105; 2024. № 51, ст. 7843.

[2] См.: *Белова Т.А.* Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 3.

Вместе с тем отсутствие общих четких положений, касающихся самозащиты налогоплательщика (иного подконтрольного лица) в налоговых правоотношениях, позволяет сделать вывод о недостаточной правовой регламентации механизма самозащиты.

В науке наравне с самозащитой выделяется и прокурорский способ защиты прав и законных интересов[1], который в некоторых случаях может быть эффективным в плане урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях.

В соответствии с действующим законодательством[2] органы прокуратуры имеют право принесения протеста на противоречащий закону правовой акт. Например, в результате протеста прокурора Государственным советом Чувашской Республики были отменены нормы Закона Чувашской Республики от 23 июля 2001 г. «О вопросах налогового регулирования в Чувашской Республике, отнесенных законодательством Российской Федерации к ведению субъектов Российской Федерации»[3], которым был установлен ряд ограничений прав налогоплательщиков.

Важно подчеркнуть, что протест прокурора не может отменить незаконный акт или приостановить его действие[4]. Между тем потенциальное обращение прокурора в судебные органы в некоторых случаях способно оказать достаточное воздействие на сотрудников налоговой службы, чтобы побудить их прекратить осуществлять незаконные действия или бездействие, отказаться от вынесения незаконного акта.

---

[1] См.: *Крохина Ю.А.* Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права // Налоги и налогообложение. 2004. № 7. С. 7.

[2] См.: Федеральный закон от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» (в ред. от 30 сентября 2024 г.) // Российская газета. 1992. № 39; СЗ РФ. 2024. № 41, ст. 6059.

[3] Закон Чувашской Республики от 23 июля 2001 г. «О вопросах налогового регулирования в Чувашской Республике, отнесенных законодательством Российской Федерации к ведению субъектов Российской Федерации» // Официальный портал органов власти Чувашской Республики. URL: https://cap.ru/doc/laws (дата обращения: 25.09.2024).

[4] См.: *Репкина И.* Надзор за исполнением налогового законодательства // Законность. 2005. № 1. С. 27.

В случае признания жалобы, поданной подконтрольным лицом на действия (бездействие) налогового органа, обоснованной прокурор вправе направить представление об устранении нарушений в налоговый орган. Однако следует помнить о том, что в прокуратуру обжаловать бездействие налогового органа, его должностных лиц нельзя, поскольку законодательство о налогах и сборах предусматривает иной порядок. Правоведы также относят обращение в прокуратуру к административному способу защиты прав и законных интересов[1].

Выделяются следующие формы (возможности) альтернативного урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях[2]:

- предоставление налоговому органу детализированных отчетов и справок;

- привлечение переводчика в случае наличия доказательств на иностранном языке;

- привлечение специалиста (эксперта) при необходимости использования специальных познаний;

- привлечение третьей стороны по сделке.

Данные формы альтернативного урегулирования разногласий не являются способами, а выступают частью административного способа урегулирования налоговых разногласий.

Исходя из комплексного анализа действующего законодательства, позиций правоведов, механизм урегулирования разногласий в налоговых правоотношениях представляет собой комплекс различных способов взаимодействия сторон спора, включающий в себя:

– административный порядок, предусмотренный законодательством о налогах и сборах;

– судебный порядок;

---

[1] См.: *Пашков К.Ю.* Прокуратура как досудебная инстанция в налоговых конфликтах // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 1. С. 37.

[2] См.: *Аракелова М.В*. Указ. соч. С. 61–62.

– иные нетривиальные способы (медиацию, самозашиту, обращение в органы прокуратуры и (или) к бизнес-омбудсмену, заключение компромиссных соглашений с налоговым органом).

Все элементы механизма урегулирования разногласий оказывают влияние друг на друга и выполняют важную роль по формированию правового регулирования в исследуемой сфере. Наиболее сильное влияние оказывают судебные органы, поскольку принимают итоговые решения в рассмотрении данных разногласий, также именуемых налоговыми спорами.

## 2.2. Проблемы функционирования механизма урегулирования и разрешения налоговых споров на современном этапе

Для повышения качества работы любого механизма необходимо понимание круга вопросов и проблем, которые ухудшают его работу или препятствуют его нормальному функционированию. Эту работу в сфере налоговых споров проводит ряд участников. Среди наиболее важных можно выделить уж упомянутые Конституционный Суд РФ и Верховный Суд РФ, а также налоговые органы и правоведов.

Значимость для ФНС России выявления причин возникновения налогового спора можно проследить на примере приказа данного ведомства от 25 ноября 2020 г. № СД-7-9/848@[1], который предполагает создание подсистемы «налоговые споры», закрепляет «выходную форму», содержащую сведения о налоговых спорах, выделяет категории причин возникновения налоговых споров, порядок их фиксации и передачи в центральный аппарат ФНС России и другие положения.

Согласно докладу начальника отдела досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России по Пермскому краю О.В. Шестаковой, в

[1] Приказ ФНС России от 25 ноября 2020 г. № Д-7-9/848@ «Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23 января 2018 г. № ММВ-7-9/36@» // Официальный сайт ФНС России (дата обращения: 27.01.2023).

упомянутой «выходной форме» предусмотрено 49 предметов обжалования[1]. В этом же докладе указывается и на 278 детализированных причин обжалования.

Вопреки требованиям упомянутого приказа ФНС России, налоговые органы не публикуют отчеты о причинах налоговых споров по всей территории РФ, однако эти сведения публикуются отдельными управлениями ФНС России по субъектам.

Так, УФНС России по Курской области указывает на следующие основные причины возникновения налоговых споров:

- снижение штрафных санкций;

- отказ налогового органа в применении налоговых вычетов НДС, неправильное применение налогоплательщиками законодательства РФ о налогах и сборах;

- привлечение к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 119, 122, 123, 126 НК РФ[2].

УФНС России по Чукотскому автономному округу называет основные причины налоговых споров другого порядка:

- обжалование результатов проведения камеральных налоговых проверок (77 %);

- обжалование результатов проведения выездных налоговых проверок;

- обжалование иных действий (бездействия) должностных лиц налогового органа (17 %)[3].

Как видно, региональные управления ФНС России выделяют различные основания для возникновения налоговых споров, что усложняет процесс их анализа. Формирование единой соответствующей правоприменительной

---

[1] См.: Доклад начальника отдела досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России по Пермскому краю Шестаковой Ольги Владимировны // Официальный сайт ФНС России. URL: https://data.№alog.ru/html/sites/www.r№59.№alog.ru/20210226_Doklad.pdf (дата обращения: 27.01.2023).

[2] См.: О результатах работы по досудебному урегулированию налоговых споров за 9 месяцев 2022 года // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№46/№ews/ activities_fts/12828818/ (дата обращения: 15.11.2023).

[3] См.: О результатах работы по досудебному урегулированию налоговых споров за 2022 год // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№87/ №ews/activities_fts/13065241/ (дата обращения: 15.11.2023).

практики обозначено ФНС России в качестве одной из задач по развитию сервисности при разрешении споров и устранению причин их возникновения, что также отражает стремление налогового ведомства провести работу по выявлению причин налоговых споров[1].

Приказом ФНС России от 19 мая 2022 г. № ЕД-7-9/417@ закреплено формирование информационного ресурса «налоговые споры»[2]. Исходя из приказа, Служба осуществляет деятельность по созданию инфраструктуры, позволяющей определять конкретные причины налоговых споров. Данные действия вполне обоснованны, поскольку, только поняв основные причины налоговых споров, можно проводить работу по их предотвращению.

В юридической науке также предпринимались попытки классификации причин возникновения налоговых споров. Так, были выделены шесть групп таких причин[3]:

- ошибки при формировании документального подтверждения хозяйственных операций;

- ошибки при проявлении должной осмотрительности в реальности;

- ошибки при проведении хозяйственных операций при выборе и работе с контрагентами;

- риск работы с взаимозависимыми лицами;

- риск дробления бизнеса;

- отсутствие экономического обоснования произведенных затрат.

---

[1] См.: Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2024 г. // Официальный сайт ФНС России. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/og/pd2024.pdf (дата обращения: 17.07.2024).

[2] Приказ ФНС России от 19 мая 2022 г. № ЕД-7-9/417@ «О проведении опытной эксплуатации прикладного программного обеспечения транзакционных подсистем налогового администрирования и подсистем аналитической деятельности АИС "Налог-3" в части реализации "Туннельного сценария" для обработки, хранения, анализа и передачи причин возникновения споров» (в ред. от 3 июня 2022 г.) // СПС «Гарант».

[3] См.: *Ряховский Д.И., Кирина Л.С.* Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2017. № 1. С. 69.

Необходимо отметить, что выделенные причины непосредственно связаны с виной налогоплательщика. Между тем отсутствуют причины, обусловленные виной налогового органа (например, ошибки должностных лиц налоговых органов при анализе юридических фактов и применении законодательства о налогах и сборах), что также имеет место в практической деятельности.

Анализируя в целом сферу урегулирования налоговых разногласий (налоговых споров), можно выделить несколько проблем, оказывающих на нее наиболее сильное влияние:

а) рассмотренная в предыдущем параграфе проблема ограниченности процедур медиации и мировых соглашений в урегулировании разногласий в налоговой сфере;

б) отсутствие единой административной практики в региональных управлениях ФНС России;

в) стремление налогового органа оставить обжалуемый акт налогового органа, действие (бездействие) его должностных лиц в силе (отсутствие независимого арбитра);

г) неэффективность способа урегулирования разногласий посредством выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему налоговым органом;

д) значительное количество споров, связанных с налоговой реконструкцией, незаконной налоговой оптимизацией и специальным налоговым режимом «Налог на профессиональный доход»;

е) недостаточное развитие института налогового консультирования.

Каждая проблема требует комплексного анализа. Кроме того, нельзя отрицать фактора неопределенности (размытости) современного законодательства о налогах и сборах, который, как указывалось, также является причиной нарушений со стороны властного и подконтрольного субъекта[1].

---

[1] См.: *Бит-Шабо И. В.* Применение законодательства о налогах и сборах в кассационной практике Верховного Суда Российской Федерации (практика Административной коллегии) // Российское правосудие. 2024. № 4. С. 102-112.

Проблема отсутствия единой административной практики в региональных управлениях ФНС России была отмечена в письме ведомства, содержащем обзор правовых позиций[1], в котором подчеркивалось, что вышеуказанный обзор был сделан на основе 40 эпизодов противоречивой практики территориальных налоговых органов. Обзор затрагивает вопросы налоговой реконструкции, расчета сроков по объектам недвижимости для целей НДФЛ, права истребования документов в рамках ст. 93.1 НК РФ и его пределов, особенностей расчета трехлетнего срока на возврат (зачет) переплаты по ст. 78 НК РФ и применения штрафных санкций. Представляется, что указанные вопросы также можно рассматривать в качестве основных причин возникновения налоговых споров.

Другая проблема существующего порядка досудебного урегулирования налоговых споров кроется в том, что вышестоящий налоговый орган априори стремится оставить ненормативный акт в силе. Между тем данная проблема актуальна даже для высокоразвитых стран[2].

В числе основных проблем налоговых споров правоведы называют также сложности с получением обеспечительных мер и непонимание рыночной специфики (необходимость в конкурентных условиях рынка идти на риск)[3].

Кроме того, юристы и экономисты подчеркивают, что «активному использованию досудебного урегулирования налогового спора» препятствуют[4]:

- отсутствие легального определения понятия налогового спора;

- недоверие налогоплательщиков к налоговой системе государства;

проведение налогового мониторинга исключительно по желанию налогоплательщика;

- невозможность заключения мирового соглашения с налоговым органом;

---

[1] См.: Письмо ФНС России от 3 октября 2023 г. № БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: *Аракелова М.В.* Указ. соч. С. 52.

[3] См.: *Чухнина Г.Я.* Налоговые споры и проблемы их разрешения // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 21. С. 37.

[4] См.: *Деникаева Р.Н., Первышов Е.А., Динаева А.М.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. Т. 1, № 10 (130). С. 120.

- отсутствие элемента защиты налогоплательщика в виде нормативно установленного запрета на ухудшение его положения в результате обжалования акта ненормативного характера, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов.

Последняя позиция вызывает обеспокоенность, поскольку при невозможности пересмотра вышестоящим налоговым органом решения, принятого нижестоящим, не исключено усиление коррупциогенного фактора. В этом случае потребуется усиление контроля за действиями (бездействием) сотрудников налоговых органов.

Ученые обращают внимание и на неэффективность способа урегулирования спорных ситуаций посредством выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему налоговым органом[1]. Прежде всего стоит выделить проблему незащищенности части лиц, привлекаемых к ответственности за налоговые правонарушения (например, банков).

Разъяснения законодательства о налогах и сборах как «институт предварительного налогового разъяснения» рассматривались Правительством РФ[2], а также были проанализированы учеными-правоведами в аспекте направления развития налогового мониторинга[3]. В то же время представляется целесообразным рассмотреть их и с точки зрения налоговых споров, поскольку в соответствии со ст. 111 НК РФ они могут являться обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Положения, касающиеся разъяснения законодательства о налогах и сборах, можно анализировать через содержание норм ст. 21 и 34.2 НК РФ по двум аспектам: как получение от налоговых органов бесплатной информации (в том

---

[1] См.: *Аракелова М.В.* Указ. соч. С. 124.

[2] См.: Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. № 162-р «О плане мероприятий ("дорожной карте") "Совершенствование налогового администрирования"» // Официальный сайт Правительства РФ. URL: http://government.ru/docs/all/90316/ (дата обращения: 15.11.2023).

[3] См.: *Барулин С.В., Минвалиева М.С.* Формирование и внедрение в России института предварительного налогового разъяснения как приоритетное направление развития налогового мониторинга // Налоги и финансы. 2017. № 1 (33). С. 25.

числе в письменной форме) о ряде положений, предусмотренных НК РФ, и как получение от Минфина России и иных субъектов письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Приказом ФНС России от 8 июля 2019 г. № ММВ-7-19/343@[1] утвержден административный регламент по предоставлению налоговым органом бесплатного информирования о ряде положений, предусмотренных НК РФ. Кроме того, стоит обратить внимание на реализованную налоговыми органами возможность получения разъяснений с помощью различных электронных сервисов, размещенных на официальном сайте ФНС России. Например, в электронном сервисе «Разъяснения ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами» размещены разъяснения норм налогового права, обязательные к применению всеми налоговыми органами, методологические позиции ФНС России по налоговому законодательству, согласованные с Минфином России.

Другой релевантный сервис – «Часто задаваемые вопросы» – содержит ответы на различные вопросы налогоплательщиков, касающиеся законодательства о налогах и сборах, а также порядка взаимодействия с налоговыми органами.

Рассматривая выполнение налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом) разъяснений Минфина России как обстоятельство, исключающее вину лица в совершении налогового правонарушения, следует упомянуть позицию ФНС России[2] о том, что письма Минфина России с разъяснениями не содержат

---

[1] Приказ ФНС России от 8 июля 2019 г. № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Письмо ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России» // СПС «КонсультантПлюс».

правовых норм, имеют информационно-разъяснительный характер, а постановления и письма высших судов имеют приоритет над ними для налоговых органов.

Судебной практикой выработан ряд важных позиций в отношении разъяснений законодательства о налогах и сборах. Так, ВАС РФ указывал на то, что для рассмотрения судом действий налогоплательщика как выполнение указаний налогового органа необходимо, чтобы разъяснение было дано по конкретному вопросу налогоплательщика и предшествовало представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки[1] (данная позиция находит свое отражение и в действующей судебной практике[2]).

Кроме того, судебной практикой сформирован вывод о том, что письмо ФНС России, содержащее обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, адресовано не неопределенному кругу лиц, а территориальным налоговым органам для использования в работе, поэтому не может являться обстоятельством, исключающим вину[3].

Изложенное позволяет заключить, что складывающаяся судебная практика арбитражных судов не всегда соответствует последовательной позиции Верховного Суда РФ и Конституционного Суда РФ.

В отношении писем Минфина России сложилась аналогичная ситуация. Суды расценивают изложенные в них позиции достаточными для освобождения налогоплательщика от ответственности[4].

---

[1] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05 по делу № А34-7846/04 // СПС «Гарант».

[2] См.: Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20 марта 2023 г. № 07АП-298/23 по делу № А27-12632/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/84c1c493-c501-45e7-9ac6-5ac25ae3dfd8/6a741013-cba7-4d04-a45e-14902a882a82/A27-12632-2022_20230320_Postanovlenie_apelljacii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

[3] См.: Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20 марта 2023 г. № 07АП-298/23 по делу № А27-12632/2022.

[4] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. № 4350/10. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/d00afdfb-1dff-4069-8145-

Представляется не менее важным проанализировать отдельные аспекты условий применения положений НК РФ, а именно то, каким критериям должен отвечать документ органа для исключения ответственности, а также характера принадлежности разъяснения соответствующему налоговому периоду.

Понятие «документ» в налоговом законодательстве не закреплено. В силу ст. 1 Федерального закона от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов»[1], п. 11 ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»[2] под документом и документированной информацией понимается прежде всего материальный носитель. Между тем разъяснения могут быть размещены на официальном сайте ФНС России без материального носителя, что не совсем отвечает понятию документа. Это предопределяет необходимость внесения изменений в положения законодательства о налогах и сборах в данной части.

Что касается налогового периода, то арбитражными судами поддерживается позиция о размещении информации о том, что, если налогоплательщику даны разъяснения, не относящиеся к налоговому периоду, рассматриваемому в деле, то отсутствуют основания для исключения вины налогоплательщика в результате выполнения указанных письменных разъяснений[3]. Эту точку зрения важно сопоставить с положениями п. 1 ст. 111

---

42b0ab8e2962/072d9165-226e-4920-9450-fccdcb3ae5a8/A46-9365-2009_20101130_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023); Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23 октября 2017 г. № 19АП-6815/17. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f6fd58e1-e64c-4669-ad65-895ff945eec1/207d6807-0526-4b3f-82be-baf17973500a/A14-2698-2017_20171023_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

[1] Федеральный закон от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» (в ред. от 1 мая 2022 г.) // СЗ РФ. 1995. № 1, ст. 1; 2022. № 18, ст. 3017.

[2] Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (в ред. от 23 ноября 2024 г.) // СЗ РФ. 2006. № 31, ч. 1, ст. 3448; 2025. № 26, ч. 1, ст. 3486.

[3] См.: Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 9 августа 2022 г. № 08АП-7321/22 по делу № А75-3067/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f6fd58e1-e64c-4669-ad65-895ff945eec1/207d6807-0526-4b3f-

НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик вправе выполнять письменные разъяснения независимо от даты издания документа. Данное обстоятельство указывает на то, что налогоплательщику все-таки необходимо самостоятельно проверять позицию налогового органа или Минфина России на актуальность предоставленных разъяснений, что на практике может быть неосуществимо для рядового налогоплательщика.

Проведенный анализ показал, что высшие судебные органы признают право налогоплательщика на освобождение от налоговой ответственности при выполнении им разъяснений законодательства, исходящих как от Минфина России, так и от налоговых органов. Однако стоит подчеркнуть, что разъяснения в форме информации, представленной на сайте ФНС России, признаются не всеми судами в качестве основания для освобождения от ответственности.

Отдельно следует проанализировать и проблемы применения налоговой реконструкции в налоговых спорах. По оценке заместителя руководителя ФНС России, споры, связанные с налоговой реконструкцией, обладают достаточно высоким уровнем конфликтности и чаще остальных после досудебного обжалования рассматриваются судами[1]. Исходя из представленной представителем ФНС России статистики по состоянию на 2020 г., более 79 % споров с применением налоговой реконструкции на этапе досудебного урегулирования приводили к судебному порядку защиты подконтрольных лиц[2].

По данным исследования, проведенного РБК, более 1/5 всех судебных споров по налоговой реконструкции в 2017–2020 гг. были завершены в пользу бизнеса[3]. Этот факт иллюстрирует необходимость повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров. Статистику за 2021–2024 гг.

---

82be-baf17973500a/A14-2698-2017_20171023_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

[1] См.: Статья 54.1 НК РФ: проблемы правового регулирования, изменение акцентов в налоговых спорах, соотношение с «налоговой реконструкцией» // СПС «Гарант». URL: https://www.gara№t.ru/article/1424088/ (дата обращения: 26.12.2023).

[2] См.: Там же.

[3] См.: Реконструкция ждет рекомендаций ФНС // Официальный сайт информационного агентства «РБК». URL: https://www.rbc.ru/№ewspaper/2020/12/16/5fd33d389a79472295685f6d (дата обращения: 27.12.2023).

ФНС России не публиковало. Первое же решение, принятое с применением норм налоговой реконструкции, было принято в пользу бюджета и оставлено вышестоящими инстанциями, вплоть до Верховного Суда РФ, без изменений[1].

Анализ проекта федерального закона о налоговой реконструкции показал, что его положения были приняты не в целях необоснованного возложения дополнительной нагрузки на налогоплательщика, а для борьбы с фирмами-однодневками и защиты тех налогоплательщиков, кто надлежащим образом исполняет налоговую обязанность[2].

Определение понятия «фирма-однодневка» было дано ФНС России в 2010 г.[3] Налоговый орган разъяснил, что под ней следует понимать «юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации, и т.д.»[4].

В связи с динамичностью общественных отношений и действиями налогоплательщиков со временем возникла необходимость в новом обозначении – «техническая компания». В актах Верховного Суда РФ это понятие упоминалось с 2020 г.[5] В 2021 г. ФНС России разъяснила данный термин[6], определив его следующим образом: «компания, не ведущая реальную экономическую деятельность и не исполняющая налоговые обязательства в

---

[1] См.: Суд взыскал 1 млрд рублей с зернотрейдеров за махинации с НДС // Официальный сайт «Агроинвесто». URL: https://www.agroi№vestor.ru/regio№s/№ews/30712-sud-vzyskal-1-mlrd-rubley-s-zer№otreyderov/full/ (дата обращения: 04.08.2024).

[2] См.: Законопроект № 529775-6 // Официальный сайт Государственной Думы РФ. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6 (дата обращения: 25.02.2024).

[3] См.: Письмо ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения» // СПС «КонсультантПлюс».

[4] Письмо ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения» // СПС «КонсультантПлюс».

[5] См.: Определение Верховного Суда РФ от 20 апреля 2020 г. № 302-ЭС20-4338 по делу № А33-2841/2019. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4ff99083-2871-476e-8282-bdc74b435339/bf3a693b-f7fb-4966-8eb4-32f867200323/A33-2841-2019_20200420_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.12.2023).

[6] См.: Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

связи со сделками, оформленными от ее имени». Н.А. Орлова характеризует техническую компанию как подконтрольное лицо, деятельность которого направлена на формальное участие в сделках и искажение прямо или опосредованно фактов хозяйственной жизни с целью получения налоговой или иной выгоды[1].

Верховный Суд РФ публикует обзоры судебной практики, связанной с оценкой обоснованности налоговой выгоды[2]. В свою очередь ФНС России также пытается доводить информацию до налоговых органов и подконтрольных лиц, публикуя письма, содержащие обзоры судебной практики[3].

Стоит подчеркнуть, что важную роль в понимании налоговой реконструкции сыграли и разъясняющие письма ФНС России. С позиции ведомства положения ст. 54.1 Налогового кодекса РФ:

- являются не кодификацией правил, сформулированных ранее ВАС РФ[4], а новым подходом к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами[5];

- не содержат положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы[6].

---

[1] См.: *Орлова Н.А.* Техническая компания как обстоятельство для доказывания в спорах о необоснованной налоговой выгоде // Проблемы экономики и юридической практики. 2023. Т. 19, № 3. С. 35.

[2] См.: Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13 декабря 2023 г.) // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/documents/all/33229/ (дата обращения: 15.09.2023).

[3] См.: Письмо ФНС России от 10 октября 2022 г. № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» // СПС «КонсультантПлюс».

[4] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/documents/arbitration/18938/ (дата обращения: 15.09.2023).

[5] См.: Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

[6] См.: Письмо ФНС России от 28 декабря 2017 г. № ЕД-4-2/26807 «О рассмотрении обращения» // Время бухгалтера. URL: https://www.v2b.ru/documents/pismo-fns-rf-ot-28-12-2017-ed-4-2-26807/ (дата обращения: 11.09.2023).

Согласно позиции Минфина России, применение ст. 54.1 НК РФ требует исследования всех обстоятельств дела[1], и предусмотренный данной статьей расчетный путь не применим в случае злоупотребления правами налогоплательщиками[2]. Последняя позиция впоследствии нашла свое отражение в судебной практике[3].

В письме от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@[4] ФНС России разъяснила, что налоговая выгода обоснована, если соблюдены три условия:

- налогоплательщик не допустил искажения сведений об операции;

- обязательства по сделке исполнены надлежащим лицом (который указан в договоре);

- налоговая выгода – не основная цель операции.

Таким образом, понимание законного и обоснованного применения налоговой реконструкции находится в постоянной динамике, вырабатываются новые подходы в правоприменении. Важно, чтобы в каждом конкретном случае был достигнут баланс между публичными и частными интересами.

С налоговой реконструкцией часто связаны вопросы дробления бизнеса. В 2023 и 2024 гг. широкий резонанс получил налоговый спор, связанный с привлечением к ответственности за совершение налогового правонарушения индивидуального предпринимателя Е.О. Блиновской и доначислением более 907 млн рублей НДФЛ и НДС, а также штрафных санкций в сумме более 200 млн

---

[1] См.: Письмо Минфина России от 5 апреля 2019 г. № 03-03-06/1/23955 «Об особенностях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций» // СПС «Гарант».

[2] См.: Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 «О применении положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ» // СПС «Гарант».

[3] См.: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. по делу № А27-17275/2019. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-7f03b4f224f6/fc91acd8-5a9e-49d9-a905-6119c3a5b846/A27-17275-2019_20200709_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.04.2024).

[4] Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru (дата обращения: 03.04.2024).

рублей[1]. Позднее общественности стало известно и о доначислениях другим известным лицам. Данные факты подчеркивают значимость правового регулирования в сфере дробления бизнеса. Все это предопределило внесение изменений в законодательство[2], в соответствии с которым предусматривается полное списание доначислений, штрафов и пеней для налогоплательщиков, принявших решение прекратить использование незаконных способов оптимизации налогообложения.

ФНС России еще в 2017 г. указала на ряд признаков дробления бизнеса[3]. Анализ судебной практики позволил ученым сформировать позицию об этих признаках. В частности, налогоплательщики:

- имеют единый сайт, содержащий общие контактные данные нескольких организаций и/или индивидуальных предпринимателей;

- обладают общими IP-адресами, с которых направляется бухгалтерская и налоговая отчетность, что свидетельствует о единой точке интернет-доступа и фактическом осуществлении деятельности по одному адресу;

- осуществляют схожий вид деятельности;

- имеют единую схему логистики и ценовой политики;

- осуществляют ведение бухгалтерского учета одним лицом в нескольких компаниях;

- осуществляют единую кадровую политику;

---

[1] См.: Решение арбитражного суда г. Москвы от 15 апреля 2024 г. по делу № А40-304494/2023 г. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/066b9c69-edf9-47dc-878d-16baa00a6b73/5339bc3a-9423-4e7c-aee3-c7ea56841385/A40-304494-2023_20240415_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 02.02.2024).

[2] См.: Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2024. № 29, ч. 3, ст. 4105; 2024. № 51, ст. 7843.

[3] См.: Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» // СПС «КонсультантПлюс».

- являются взаимозависимыми (аффилированными) с другими хозяйствующими субъектами;

- имеют родственные связи, проживают по одному адресу и т.п.[1]

Другой относительно новой причиной возникновения налоговых споров является получение незаконной налоговой выгоды путем применения специального налогового режима «налог на профессиональный доход», закрепленного налоговым законодательством[2]. Количество самозанятых с каждым годом неуклонно растет и по состоянию на 2024 г. составляет более 12 млн.[3], что, по некоторым оценкам, вызывает изменения всего рынка труда и влечет необходимость решения вопросов обеспечения социальных и трудовых гарантий для таких лиц на уровне государственной политики в целом[4].

Такой налоговый режим позволяет существенно оптимизировать налоговое бремя для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность с годовыми доходами менее 2,4 млн рублей. Однако в связи с выгодными условиями налогообложения предприниматели используют этот режим для экономии средств на выплате заработных плат и страховых премий своим сотрудникам (так называемых зарплатных налогов), на что указывают налоговые

---

[1] См.: *Макарова А.С.* Семейный бизнес: как выявить дробление бизнеса и снизить налоговые риски // Правовое регулирование экономической деятельности // ПРЭД. 2022. № 3. С. 39.

[2] См.: Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» (в ред. от 29 ноября 2024 г.) // СЗ РФ. 2018. № 49, ч. 1, ст. 7494; 2024. № 49, ч. 1, ст. 7409.

[3] См.: Поддержка самозанятых // Официальный сайт Минэкономразвития России. URL: https://economy.gov.ru/material/directions/nacionalnyy_proekt_maloe_i_srednee_predprinimatelstvo_i_podderzhka_individualnoy_predprinimatelskoy_iniciativy/podderzhka_samozanyatyh (дата обращения: 31.07.2024);

См.: Более 12 млн самозанятых зарегистрировались в России// Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/15487019/#:~:text=%D0%92%20%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%B3%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D1%81%D1%8C%20%D0%B1%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%B5%2012,%D1%87%D0%B5%D0%BA%20%D1%81%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%8F%D0%B5%D1%82%201%20718%20%D1%80%D1%83%D0%B1. (дата обращения: 12.12.2024).

[4] См.: *Миронова С. М.* Налог на профессиональный доход - пять лет эксперимента: промежуточные итоги / С. М. Миронова // Финансовое право. 2023. № 12. С. 14.

органы[1]. Данная проблема приобрела особую актуальность в связи со вступлением в силу с 1 марта 2024 г. Федерального закона «О занятости населения в Российской Федерации»[2], согласно которому в каждом субъекте РФ должны быть созданы межведомственные комиссии по борьбе с нелегальной занятостью (как отмечено учеными по аналогу «единого окна»[3]), которые призваны выявлять нарушения порядка оформления трудовых отношений в бизнесе. В этой связи С.М. Миронова указывает, что следует проводить разъяснительную работу, как среди граждан, так и среди организаций о недопустимости подмены трудовых отношений договорами с самозанятыми лицами[4].

Налоговый орган выработал ряд показателей, свидетельствующих о наличии признаков трудовых отношений[5]. Перечень таких признаков значительно шире, чем указанный ранее в письме ФНС России от 16 сентября 2021 г. № АБ-4-20/13183@[6].

Минтруд России также назвал признаки, косвенно подтверждающие, что работодатели в целях налоговой оптимизации искусственно маскируют трудовые отношения гражданско-правовыми договорами[7], а именно:

---

[1] См.: Риски организаций при работе с самозанятыми комментирует региональное Управление ФНС России // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№54/№ews/activities_fts/11809760/ (дата обращения: 05.05. 2024).

[2] Федеральный закон от 12 декабря 2023 г. № 565-ФЗ «О занятости населения в Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024 г.) // СЗ РФ. 2013. № 19, ст. 2305; 2024. № 33, ч. 2, ст. 5020.

[3] См.: *Миронова С. М.* Противодействие нелегальной занятости в Российской Федерации: влияние на состояние рынка труда / С. М. Миронова, З. Г. Литвиненко // Legal Bulletin. 2024. Т. 9. № 4. С. 30.

[4] См.: *Миронова С. М.* Развитие самозанятости в регионе: финансово-правовые аспекты / С. М. Миронова // Пути повышения эффективности управленческой деятельности органов государственной власти в контексте социально-экономического развития территорий: Материалы VIII Международной научно-практической конференции, Донецк, 06–07 июня 2024 года. – Донецк: Донецкая академия управления и государственной службы, 2024. – С. 200-205.

5 См.: Федеральный закон «О занятости населения в Российской Федерации».

6 Письмо ФНС России от 16 сентября 2021 г. № АБ-4-20/13183@ «О рассмотрении обращения» // СПС «Гарант».

[7] См.: Приказ Минтруда России от 2 февраля 2024 г. № 40н «Об утверждении перечня сведений и информации, в том числе составляющих налоговую тайну, передаваемых налоговыми органами Российской Федерации в межведомственные комиссии субъектов

1) за 12 месяцев организация или ИП заключили договоры на выполнение работ и оказание услуг более чем с 10 самозанятыми;

2) среднемесячный доход каждого из самозанятых, выполняющих работы или оказывающих услуги в интересах организации или ИП, превышает 20 тыс. рублей;

3) средняя продолжительность работы каждого самозанятого, с которым у организации или ИП заключен соответствующий договор на выполнение работ или оказание услуг, составляет более 3 месяцев за 12 месяцев (необязательно последовательно).

Приведенная выше позиция налогового органа находит свое подтверждение в судебной практике. В частности, судами за 2024 г. указаны следующие группы признаков договоров, заключенных с самозанятыми, позволяющие признать сложившиеся отношения трудовыми с последующим доначислением налогов и сборов:

1) заключение договора на определенный срок (от 5 до 29 дней) с дальнейшей повторной пролонгацией, без изменения предмета договора, места оказания услуг, прав и обязанностей сторон, прочих условий. В самих договорах не были согласованы определенный объем работы, конечный результат, отсутствовало описание характера и вида работ[1];

2) наличие подконтрольности между прошлым работодателем и нынешней стороной договора с самозанятым (без изменения рода деятельности); заключение договоров в день постановки на учет и снятие с учета самозанятых после прекращения взаимоотношений; отсутствие иных источников дохода;

---

Российской Федерации по противодействию нелегальной занятости, а также в территориальные органы Федеральной службы по труду и занятости в порядке межведомственного взаимодействия» // Официальное опубликование правовых актов. URL: http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202402290062?index=2 (дата обращения: 21.08.2024).

[1] См.: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26 марта 2024 г. № Ф01-463/24. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL:. https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/a7a6be36-d4c5-4a7e-b18f-0cbb3818977b/d1fbf038-203d-481d-a7ec-a8efe6fe92d4/A29-2726-2023_20240326_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.02.2024).

указание в договорах личных логинов и паролей к приложению самозанятых «Мой налог»; отсутствие в договорах информации о конкретном объеме работ; наличие ежемесячной периодичности выплаты вознаграждения, длительного характера отношений (один год); обеспечение самозанятых транспортом и оборудованием; работа по графику, определяемому предпринимателем, а не самозанятыми самостоятельно; наличие дресс-кода, установленного предпринимателем, предоставление оплачиваемых дней отдыха в количестве двух периодов по 14 дней в течение календарного года и оплата больничного листа[1];

3) оказание правовой и бухгалтерской поддержки самозанятым при формировании чеков, начислении и выплате вознаграждения; систематическая выплата вознаграждения самозанятым, единственный источник поступления денежных средств для самозанятых; отсутствие конкретного объема работ; обеспечение условий труда; осуществление контроля за деятельностью самозанятых[2];

4) ежедневно выполняемая работа; подчинение режиму труда; работа под контролем организации; системный и длящийся характер отношений; регистрация в качестве самозанятого непосредственно перед заключением договора или через несколько дней после заключения договора; единственный источник доходов; заключение договоров на неопределенный срок; формирование чеков с одного устройства[3].

---

[1] См.: Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2024 г. № 18АП-4533/24. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/3fb03367-c4da-45d8-8ea6-71902e4eb2e4/c05b3370-fb13-4996-b57b-28c406d2cef1/A76-20897-2023_20240514_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.06.2024).

[2] См.: Постановление Семнадцатого Апелляционного арбитражного суда от 23 апреля 2024 г. № 17АП-1941/2. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/270c399d-31bd-421d-9baf-80809f14c028/20ec87dd-ce0f-433d-869e-2039acd3ed04/A71-2407-2023_20240423_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

[3] См.: Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 марта 2024 г. № 15АП-1543/24. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fdd15bd3-c125-46c0-8786-66d01df64ee0/98c61c5d-908f-49e0-

Таким образом, вопрос переквалификации гражданско-правовых отношений, складывающихся между организациями, индивидуальными предпринимателями и самозанятыми, представляется актуальным. ФНС России совместно с Минтрудом России вырабатывают признаки, которые позволяют выявить незаконную оптимизацию налогообложения. Видится, что с учетом активной деятельности государства данный вопрос со временем будет надлежащим способом урегулирован и публичные интересы будут нарушаться в меньшей степени.

Среди других относительно новых явлений, которые также стали причиной налоговых споров, можно выделить реформу в сфере введения единого налогового счета, которую повлекло принятие Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»[1]. Внедрение любого нового института, как представляется, имеет и положительные черты, и отрицательные, особенно на начальной стадии. Так, среди проблем внедрения единого налогового счета выделяют бюрократию (появление новых уведомлений) и необученность бухгалтеров по работе с единым налоговым счетом[2]. На сайте ФНС России в сервисе «Решение по жалобам» опубликовано решение № БВ-3-9/8496@, в котором также подчеркивается проблема, связанная с некорректным отражением переплаты на едином налоговом счете в разделе «Переплата свыше трех лет» в результате неправильного исчисления трехлетнего срока[3].

---

ab3b-cbef6510badf/A53-18339-2023_20240319_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

[1] Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024 г.) // СЗ РФ. 2022. № 29, ч. 2, ст. 5230; 2024. № 33, ч. 1, ст. 4955.

[2] См.: *Есенжулова Л.С.* Плюсы и минусы единого налогового счета для организаций и ИП // Экономика и бизнес: теория и практика. 2023. № 4-1 (98). С. 150.

[3] См.: Решения по жалобам. Решение № БВ-3-9/8496@ от 4 июля 2023 г. // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/complaint_decision/14787493/ (дата обращения: 20.07.2024).

Как подчеркивалось в настоящем исследовании ранее, одним из приоритетных направлений развития сферы досудебного урегулирования налоговых споров, указанных в приказе ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@, является развитие профессионального налогового консультирования. В год издания приказа представители ФНС России высказывали мысль о том, что налоговые консультанты должны стать посредниками во взаимодействии между налоговым органом и налогоплательщиком, говорилось о стремлении создать институт налогового консультирования[1], подчеркивалась мысль о создании саморегулируемых организаций налоговых консультаций[2].

В 2014 г. в Государственную Думу РФ был внесен проект Федерального закона № 529626-6 «О налоговом консультировании»[3], который был отозван инициатором законотворческой инициативы по причине возникновения конфликта интересов при передаче ФНС России полномочий в области контроля за деятельностью саморегулируемых организаций.

Новый законопроект так и не был принят, данное направление в изначальной идее так и не получило свою реализацию. Интересен тот факт, что нормативное закрепление института налогового консультирования отсутствует не только в России, но и в Республике Казахстан[4].

Однако частично эта инициатива была воплощена посредством Единого контакт-центра ФНС России, действующего на всей территории РФ. Следует отметить, что контакт-центр стремится на безвозмездной основе помочь всем гражданам и организациям в разрешении их вопросов и имеет достаточно

---

[1] См.: ФНС считает необходимым создать институт налогового консультирования // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№02/№ews/smi/4286090/ (дата обращения: 06.06.2023).

[2] См.: Там же.

[3] См.: Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529626-6 (дата обращения: 26.09.2024).

[4] См.: *Ержанов М.С., Штиллер М.В.* Совершенствование и развитие регулирования налогового консультирования в Республике Казахстан // Архитектура финансов: вызовы новой реальности: сб. матер. XI Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.) / под науч. ред. И.А. Максимцева, Е.А. Горбашко, В.Г. Шубаевой. СПб.: Изд-во Санкт-Петерб. гос. эконом. ун-та, 2021. С. 303.

большое количество экспертов по различным направлениям. Безусловно, в полной мере контакт-центр не может заменить институт налогового консультирования. В связи с этим, ввиду безусловного наличия спроса на такие виды услуг, налоговое консультирование вне ФНС России в силу действующего законодательства осуществляется различными консалтинговыми и юридическими компаниями, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами[1]. Между тем качество предоставляемых предпринимателями услуг не всегда является высоким по причине достаточно непростого правового регулирования налоговой сферы, что влечет для хозяйствующих субъектов негативные последствия в виде доначисления пеней и штрафов.

Успешности проведения налоговой реформы также будут содействовать и другие направления по повышению налоговой культуры, отмеченные учеными[2]:

– усиление взаимодействия налогового органа и подконтрольного лица;

– борьба с коррупцией;

– пропаганда налоговой культуры;

– повышение налоговой грамотности;

Также указывалось, что изучение позиций высших и арбитражных судов в совокупности с другими факторами даст возможность налогоплательщикам избежать двоякого понимания норм налогового законодательства, соблюдение которого позволит сформировать правовую налоговую культуру[3].

Таким образом, действующая система досудебного урегулирования налоговых споров неоднозначна, но является вполне эффективной и в достаточной мере отвечает целям, обозначенным налоговой службой.

---

[1] См.: Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 25 октября 2024 г.) // СЗ РФ. 2009. № 1, ст. 15; 2024. № 44, ст. 6489.

[2] См.: *Измайлова М.О.* Духовно-нравственные причины уклонения от уплаты налогов: характеристика и направления противодействия // Финансы и кредит. 2020. Т. 26, № 8 (800). С. 1812.

[3] См.: *Тория Р.А., Бит-Шабо И.В.* Контролируемые сделки и взаимозависимые лица: вопросы правоприменительной практики // Безопасность бизнеса. 2024. № 2. С. 26.

Вместе с тем анализ данных Судебного департамента Верховного суда РФ позволяет сделать вывод об ухудшении показателей, отсутствии положительной динамики, в связи с чем проблема повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров видится актуальной.

К способам урегулирования и разрешения налоговых споров можно отнести следующие виды:

- досудебный порядок;

- судебный порядок;

- иные альтернативные способы (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

# ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ КАК МЕЖОТРАСЛЕВОЙ ИНСТИТУТ ПРАВА: ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

## 3.1. Институт налоговых споров как межотраслевой институт права

Исходя из анализа механизма урегулирования разногласий как совокупности нескольких элементов, включающих в себя досудебный и судебный порядок, а также иные способы, представляется верным охарактеризовать каждый элемент с учетом его отраслевой принадлежности.

Само наличие разной отраслевой принадлежности у частей одного института указывает на его межотраслевой характер и позволяет определять его как межотраслевой институт права.

В структуре межотраслевого института права налоговых споров можно выделить субинститут досудебного урегулирования налоговых споров и субинститут судебного разрешения налоговых споров.

Анализ правовой сущности налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, невозможен без всесторонней оценки их места в складывающихся правоотношениях. В этой связи важно рассмотреть их правовую природу с точки зрения возможности их отнесения к публично-правовым отношениям, административным отношениям, финансовым отношениям.

Под публично-правовым отношением в научной литературе понимается урегулированное нормами права конкретное общественное отношение с обязательным участием субъекта, наделенного государственно-властными, муниципальными или иными политическими полномочиями, выраженное в субъективных правах, свободах и обязанностях, отражающих общественный интерес[1]. Исходя из анализа данного определения можно выделить такие признаки отношения, обладающего публично-правовым

[1] См.: *Лупарев Е.Б., Добробаба М.Б., Мокина Т.В.* Общая теория публичных правоотношений: монография. М.: Юрлитинформ, 2011. С. 33.

характером, как наличие общественного отношения, урегулированного нормами права, участие субъекта, наделенного государственно-властными, муниципальными или иными политическими полномочиями (что должно быть выражено в субъективных правах, свободах и обязанностях), а также наличие общественного интереса.

Налоговые правоотношения, безусловно, обладают вышеуказанными признаками ввиду того, что они урегулированы НК РФ[1], актами законодательства о налогах и сборах регионального и местного уровней, в них участвует налоговый орган как носитель государственно-властных полномочий; кроме того, в них отражен общественный интерес в виде обеспечения нормального функционирования налоговой системы РФ. Как отмечается в литературе, публичный интерес, в отличие от частного, принадлежит обществу (не отдельным лицам), может быть реализован только сообща, имеет характер общечеловеческий, доступный и присущий всем людям (независимо от социального статуса), является условием для реализации частных интересов[2].

Отнесение налоговых правоотношений к гражданско-правовым не представляется возможным вследствие того, что у них отсутствуют такие характерные черты, выделяемые учеными, как обособленность в имущественном и организационном плане, равенство и самостоятельность сторон, диспозитивность регулирования, преобладающий имущественный характер мер защиты нарушенных прав[3]. Кроме того, нужно отметить аспект ограничения права частной собственности путем его отчуждения государству в форме налогов и сборов, обязанность по уплате которых установлена в ст.

---

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 29 ноября 2024 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824; 2024. № 49, ч. 1, ст. 7409; Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) [Текст] // СЗ РФ. 2000. № 32, ст. 3340; 2025. № 31, ст. 4629.

[2] См.: *Бакаева О.Ю., Погодина Н.А.* О соотношении частных и публичных интересов // Журнал российского права. 2011. № 4. С. 46.

[3] См.: Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1: Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. С. 111–112.

57 Конституции РФ. Кроме того, в п. 2 ст. 2 Гражданского кодекса РФ[1] закреплено, что гражданские права (в том числе право владения) могут быть ограничены в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Помимо установления публично-правового характера, также видится важным определить, каким видом публичных правоотношений являются налоговые отношения в сфере досудебного урегулирования налоговых споров: административно-правовыми или финансово-правовыми.

Учеными высказывается позиция, в соответствии с которой под административным отношением можно понимать «урегулированное нормами административного права конкретное общественное отношение с обязательным участием субъекта, наделенного государственно-властными управленческими полномочиями, выраженное в субъективных публичных управленческих правах и обязанностях»[2]. В свою очередь под финансовыми отношениями понимаются урегулированные нормами финансового права общественные отношения, участники которых выступают как носители юридических прав и обязанностей, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению и использованию государственных и муниципальных, иных публичных денежных фондов и доходов[3]. Представляется, что из данных определений можно выделить ключевое разграничение, заключающееся в предмете правового регулирования. У финансово-правовых отношений он непосредственно связан с образованием, распределением и использованием государственных и муниципальных, иных публичных денежных фондов и доходов, в то время как предмет административного права напрямую не связан, а регулирует

---

[1] Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 8 августа 2024 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301; 2025. № 31, ч. 1, ст. 4669.

[2] *Лупарев Е.Б.* Административное право: в 10 т. М.: Изд-во НП «Евразийская академия административных наук», 2013. Т. 2: Административные правоотношения. С. 20.

[3] См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 71.

отношения в целом в сфере государственно-публичного управления (в области экономики). В свою очередь налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, направлены на формирование публичных денежных фондов и доходов путем проверки хозяйствующих субъектов на соответствие установленной налоговой обязанности, предусмотренной НК РФ.

Определяя место налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, в системе финансового права, их, безусловно, следует отнести к подотрасли финансового права – российскому налоговому праву, под которым понимают «совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов с организаций и физических лиц, зачисляемых в бюджетную систему, и в предусмотренных случаях – внебюджетные государственные целевые фонды»[1], поскольку разногласия образуются и урегулируются в области фискальной деятельности.

Между тем представляется важным и определение места налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, в российском налоговом праве (как института права, правового института или субинститута). Посредством досудебного урегулирования налоговых споров осуществляется и «налоговый охранительный процесс»[2], включающий в себя производство по делам о налоговых правонарушениях, а также производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия), решений их должностных лиц.

Е.Г. Беликов справедливо выделяет такой принцип финансового права, как приоритет публичных интересов в правовом регулировании финансовых

---

[1] Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 384.

[2] *Кузнеченкова В.Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 27.

отношений[1], который, безусловно, применим и к подотрасли финансового права – налоговому праву.

Вместе с тем не все споры с участием налогового органа по своей правовой природе являются налоговыми, на что было обращено внимание Высшего Арбитражного Суда РФ[2]. В основу разграничения судебный орган предложил положить круг отношений, закрепленных в ч. 1 ст. 2 НК РФ, что видится правильным и актуальным на сегодняшний день.

Так, к налоговым спорам не будут относиться споры, возникающие в соответствии с законодательством в сфере регистрации субъектов предпринимательской деятельности[3], их ликвидации и банкротства (за исключением споров о включении в реестр кредиторов для взыскания налогов и сборов)[4].

Важно подчеркнуть и то, что не все споры, связанные с рассмотрением правонарушений в области налогов и сборов (ст. 15.1–15.9 КоАП РФ) и других правонарушений, по которым протоколы составляются налоговыми органами (п. 5 ст. 28.3 КоАП РФ), являются налоговыми, ввиду того, что данные правонарушения не являются таковыми в соответствии с НК РФ.

Следует отметить, что дела, касающиеся возмещения ущерба, причиненного налоговым органом, также не будут считаться налоговыми в связи с тем, что такие споры разрешаются судом и являются по своей природе гражданско-правовыми. Налоговые споры, урегулируемые в досудебном порядке, с учетом реализации их связи с образованием публичных денежных фондов и доходов (а также обязательных платежей,

---

[1] См.: *Беликов Е.Г.* О системе принципов финансового права // Финансовое право. 2016. № 5. С. 7.

[2] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «Гарант» (дата обращения: 03.02.2024).

[3] См.: Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. от 8 августа 2024 г.) // СЗ РФ. 2001. № 33, ч. 1, ст. 3431; 2024. № 33, ч. 1, ст. 4983.

[4] См.: Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 26 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2002. № 43, ст. 4190; 2025. № 31, ст. 4706.

правовая природа которых схожа с налогами), позволяют отнести их к предмету российского налогового права.

В свою очередь в российском налоговом праве, являющемся подотраслью финансового права[1], можно выделить (с учетом структуры системы права) институты и субинституты. Для определения места налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, рассмотрим понятие и признаки вышеуказанных элементов структуры системы права. Под институтом права понимают сравнительно небольшую, устойчивую группу правовых норм, регулирующих определенную группу общественных отношений[2]. Под субинститутом права правоведы понимают «четко выраженную совокупность правовых норм внутри крупного правового института, регулирующих определенные особенности, специфику видовых общественных отношений»[3].

Учеными в области российского налогового права предлагается выделять различные институты права и правовые институты. Например, Л.Р. Барашян указывает институт налоговой ответственности[4], А.С. Баринов – институт налоговых обязательств[5], Т.А. Белова – институт налоговой амнистии[6], Д.Б. Занкин – институт уплаты налогов[7], Т.В. Колесниченко – институт налогового процесса[8], О.И. Лютова – институт налоговой

---

[1] См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. 6-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2017. С. 392.

[2] См.: *Матузов Н.И.* Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2022. С. 414.

[3] *Киримова Е.А.* Правовой институт: теоретико-правовое исследование: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 13.

[4] См.: *Барашян Л.Р.* Институт налоговой ответственности (вопросы теории и практики): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2007. С. 3.

[5] См.: *Баринов А.С.* Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 4.

[6] См.: *Белова Т.А.* Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2015. С. 3.

[7] См.: *Занкин Д.Б.* Уплата налогов в Российской Федерации как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 1.

[8] См.: *Колесниченко Т.В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: науч.-практ. пособие. М.: Юстицинформ, 2012. С. 3.

обязанности[1], М.В. Никитина – институт налогового учета[2], Ж.Г. Попкова – институт налоговой выгоды[3], В.В. Попов – институт защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения[4], О.А. Черкашина – институт налоговых льгот[5] и, как отмечалось ранее, Д.А. Шинкарюк – институт досудебного урегулирования налоговых споров[6].

Отнесение совокупности правовых норм, связанных с досудебным урегулированием налоговых споров, к субинституту представляется неверным, поскольку она обладает большей самостоятельностью и является самодостаточной; не может быть отождествлена как часть какого-либо другого крупного института налогового права; а также ввиду исторически сложившихся традиций по отнесению ее к институту как теоретиками, так и налоговым органом.

Представляет интерес сопоставление субинститута досудебного урегулирования налоговых споров с институтом налогового процесса и институтом защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения.

Под первым учеными в широком смысле понимается налоговый учет, налоговый контроль, производство по рассмотрению жалоб налогоплательщика, производство по делам о налоговых правонарушениях, а в узком – непосредственно производство налоговых споров[7]. В качестве второго рассматривается защита не только в сфере досудебного

---

[1] См.: *Лютова О.И.* Налоговая обязанность как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 3.

[2] См.: *Никитина М.В.* Налоговый учет как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 7.

[3] См.: *Попкова Ж.Г.* Налоговая выгода как институт налогового права: монография. М.: Проспект, 2020. С. 124.

[4] См.: *Попов В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: Саратов, 2012. С. 4.

[5] См.: *Черкашина О.А.* Налоговые льготы как правовой институт: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 3.

[6] См.: *Шинкарюк Д.А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: Омск, 2008. С. 12.

[7] См.: *Колесниченко Т.В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: науч.-практ. пособие. М.: Юстицинформ, 2012. С. 26.

урегулирования споров, но и в судебном порядке, а также прокурорский порядок защиты и самозащиты[1]. Для комплексного ответа на вопрос о соотношении выделяемых институтов необходимо дать детальную оценку институту досудебного урегулирования споров.

На современном этапе развития российского налогового права субинститут досудебного урегулирования споров достиг институциональной зрелости и не менее важен для российского налогового права, чем иные выделяемые учеными институты.

Для характеристики субинститута досудебного урегулирования налоговых споров требуется проанализировать соотношение понятий «урегулирование» и «разрешение» применительно к налоговым спорам. В действующем законодательстве преимущественно используется термин «урегулирование», который можно встретить, например, в ч. 5 ст. 4 АПК РФ, п. 3 ст. 132 ГПК РФ[2], ч. 3 ст. 4 КАС РФ[3], приказе ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@[4].

Пленум Верховного Суда РФ отмечал, что под досудебным урегулированием спора следует понимать в том числе обращение к публичному органу власти для разрешения спора в административном порядке[5].

---

[1] См.: *Попов В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: Саратов, 2012. С. 11.

[2] Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) // СЗ РФ. 2002. № 46, ст. 4532; 2025. № 31, ст. 4698.

[3] Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ (в ред. от 20 марта 2025 г.) // СЗ РФ. 2015. № 10, ст. 1391; 2025. № 12, ст. 1204.

[4] Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[5] См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22 июня 2021 г. № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства». Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fdd15bd3-c125-46c0-8786-66d01df64ee0/98c61c5d-908f-49e0-ab3b-cbef6510badf/A53-18339-2023_20240319_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

Стоит также отметить, что термин «урегулирование» встречается не только в работах Д.А. Шинкарюка, Т.В. Колесниченко, но и преимущественно используется самим налоговым органом[1]. Так, ФНС России под досудебным урегулированием налоговых споров понимает комплекс мероприятий, осуществляемых должностными лицами налоговых органов в административном порядке, в целях урегулирования налогового спора[2].

В связи с этим можно сделать вывод, что обозначенные понятия взаимозаменяемы, однако термин «урегулирование» более прочно закрепился в науке российского налогового права и активно используется законодателем, а потому представляется верным использовать именно понятие «урегулирование», а не «разрешение».

В литературе встречаются мнения, что критериями деления права на институты выступают предметы[3] и (или) методы правового регулирования[4]. С позиции некоторых авторов, один из упомянутых критериев является решающим. В частности, О.С. Иоффе приоритетным считает метод правового регулирования[5], а В.С. Якушев предполагает, что обоснование правового института следует искать в особенностях его предмета[6].

Анализ предмета субинститута досудебного регулирования налоговых споров позволяет прийти к выводу, что он заключается в совокупности правовых норм, которые обеспечивают урегулирование разногласий,

---

[1] См.: О функционировании института досудебного урегулирования налоговых споров рассказал заместитель руководителя налогового управления на заседании Экспертного совета // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№50/№ews/activities_fts/4633719/ (дата обращения: 23.12.2022).

[2] См.: Отдел информационных технологий // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№72/about_fts/structure/subdivisio№s/4344880/ (дата обращения: 27.12.2022).

[3] См.: *Алексеев С.С.* Структура советского права. М.: Юрид. лит., 1975. С. 120.

[4] См.: *Киримова Е.А.* Правовой институт: понятия и виды: учеб. пособие / под ред. И.Н. Сенякина. Саратов: Изд-во Сарат. гос. акад. права, 2000. С. 19.

[5] См.: *Иоффе О.С.* Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) // Ученые записки ВНИИСЗ. 1968. Вып. 14. С. 55.

[6] См.: *Якушев В.С.* О понятии правового института // Правоведение. 1970. № 6. С. 63.

возникших между налоговым органом и налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом).

В.В. Гриценко выделяет такие признаки, присущие институтам налогового права, как относительная самостоятельность и устойчивость налогово-правовых норм, а также императивный метод правового регулирования как основной способ воздействия на субъектов налоговых правоотношений[1].

Важно подчеркнуть, что признак относительной самостоятельности слабо выражен у налоговых споров, связанных с подачей возражений на акт налоговой проверки и возражениями в пассивной форме (бездействия) подконтрольного лица. Признак устойчивости налогово-правовых норм можно оценить, проанализировав историю развития субинститута досудебного урегулирования налоговых споров.

Видится справедливой точка зрения ФНС России, изложенная в приказе от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@, о том, что начало формирования данного института следует датировать 1 января 1999 г., когда произошло нормативное закрепление в части 1 НК РФ процедурных вопросов обжалования актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц. В последующем законодатель путем внесения изменений в Налоговый кодекс РФ реализовал концепцию последовательного урегулирования налоговых споров[2], а также распространил обязательность досудебного урегулирования на все виды налоговых споров[3]. Согласно официальной позиции налогового органа, результатом качественного

---

[1] См.: *Гриценко В.В.* О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» // Вестник Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова. 2006. № 1. С. 69.

[2] См.: Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. 2006. № 31, ч. 1, 2, ст. 3436.

[3] См.: Федеральный закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 27, ст. 3445.

досудебного урегулирования налоговых споров явилось существенное снижение нагрузки на судебную систему[1].

С учетом достигнутых результатов налоговый орган обозначил в вышеуказанном приказе в качестве своей стратегической цели развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, а также примирительных процедур, создание условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке и др.

Законодательно закреплялись и другие положения, относящиеся к качественно новому подходу урегулирования споров, и основные направления развития, которые по истечении десятилетия можно уверенно назвать реализованными, в частности:

- создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб;

- широкое использование современных информационных технологий;

- совершенствование интернет-сервисов, облегчающих подачу жалоб и отслеживание стадий их рассмотрения;

- внесение изменений в действующее законодательство об увеличении сроков на подачу жалобы (апелляционной жалобы) и введении обязательной досудебной процедуры для всех налоговых споров[2].

Между тем не получили должной реализации следующие направления:

- мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;

- разработка дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров;

- развитие института профессионального налогового консультирования.

---

[1] См.: Досудебное урегулирование налоговых споров – это процесс создания комфортных условий для налогоплательщиков при возникающих спорах с налоговыми органами // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№70/№ews/activities_fts/4821691/ (дата обращения: 30.07.2023).

[2] См.: Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ была принята сроком на 2013–2018 гг. Однако ее выполнение можно назвать только отчасти успешным с учетом неполной реализации поставленных в ней задач.

Необходимо отметить и реализацию сервиса «Решения по жалобам», содержащего решения ФНС России, а также сервиса «Узнать о жалобе», предназначенного для информирования ведомства о поданных лицами в центральный аппарат ФНС России и вышестоящие территориальные налоговые органы обращениях (жалобах, заявлениях, предложениях).

Вместе с тем в 2020-2022 гг. наблюдалась негативная динамика количества решений, опубликованных в сервисе «Решения по жалобам». Так, за 2020 г. опубликовано 15 решений по налоговым спорам, в 2021 г. – 4 решения, в 2022 г. – 12. Такое количество решений видится недостаточным и не позволяет заинтересованным лицам в полной мере ознакомиться с административной практикой разрешения налоговых споров, возникающих в порядке досудебного урегулирования. В 2023-2024 гг. ситуация изменилась в лучшую сторону и количество решений увеличилось в 3 раза, что можно оценить позитивно.

Важным аспектом выступает наличие целеполагания налогового органа относительно снижения общего числа налоговых споров, урегулированных в досудебном порядке. Открытых данных по количеству таких споров ФНС России не представлено. Вместе с тем очевидно, что имеющееся количество споров должно уменьшаться соответственно общей тенденции по уменьшению числа жалоб и исков со стороны налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц) в судебном порядке.

Следующим признаком является метод правового регулирования. Данному институту в большей степени свойственен императивный метод правового регулирования, поскольку подконтрольное лицо вправе лишь выражать свое несогласие в активной и пассивной форме с актами, действиями и бездействием налоговых органов. Кроме того, подконтрольное

лицо, согласно действующему налоговому законодательству, обязано исполнять законные требования налоговых органов, в том числе по представлению документов и разъяснений. Вместе с тем подконтрольное лицо не лишено права не исполнять незаконные требования и распоряжения налоговых органов, а также представлять свои доводы по тому или иному вопросу спора по своему усмотрению. В этих положениях отчасти можно увидеть задатки диспозитивного регулирования.

Целесообразно проанализировать институт досудебного урегулирования споров на наличие в нем трех основных признаков: однородности фактического содержания, юридического единства норм, нормативной обособленности[1].

Однородность фактического содержания предусматривает, что институт регулирует самостоятельную, относительно обособленную группу. По данному признаку стоит отметить, что налоговые споры возникают в трех группах общественных отношений, формирующихся в процессе:

- осуществления налогового контроля, включая взаимосогласительную процедуру (в отношении подачи возражений на акт налоговой проверки);

- обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

- привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Признак юридического единства правовых норм может характеризоваться общими положениями, правовыми принципами, совокупностью используемых правовых понятий, единством правового режима. По некоторым оценкам, указанный признак является главным признаком института и выражается в том, что нормы, образующие институт,

[1] См.: *Кулапов В.Л., Малько А.В.* Теория государства и права: учебник. М.: Норма: ИНФРА-М, 2022. С. 253.

выступают как единый комплекс, цельная система, обеспечивающая цельное регулирование данной разновидности отношений[1].

Комплексно анализируя нормы НК РФ, можно усмотреть такие признаки юридического единства института, как:

- единый понятийный аппарат (в частности, содержатся понятия «жалоба», «апелляционная жалоба», «налоговое правонарушение»);

- уникальный механизм урегулирования налогового спора (указаны сроки подачи жалобы (апелляционной жалобы), виды решений по итогам рассмотрения жалобы и пр.);

- нормативная обособленность (нормы содержатся преимущественно в разделе VII НК РФ).

Кроме того, в рамках досудебного урегулирования налоговых споров, как представляется, можно сформировать единые принципы. Исходя из понятия принципов права как основополагающих начал, правил и требований, выражающих наиболее существенные особенности и целенаправленность права[2], можно определить основную функцию принципов – создание правового «каркаса», в рамках которого появляются и действуют правовые нормы.

В научной литературе отмечается, что помимо реализации основной функции принципы российского налогового права могут быть использованы и при толковании законодательства о налогах и сборах, вынесении решения, а также в качестве дополнительного юридического средства для усиления аргументации[3]. Высказывается мнение о том, что «законодательство о налогах и сборах не дает исчерпывающего ясного представления о принципах налогового права»[4].

---

[1] См.: *Алексеев С.С.* Проблемы теории права: курс лекций: в 2 т. Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1972. Т. 1. С. 140.

[2] См.: *Алексеев С.С.* Общая теория права: учебник. М.: Юрид. лит., 1981. Т. 1. С. 98.

[3] См.: *Смирнов Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 20.

[4] Там же. С. 4.

Данные позиции, думается, полностью применимы и к досудебному урегулированию налоговых споров. Кроме того, важно учитывать высокую значимость их закрепления в НК РФ для развития российского налогового права.

В целях разрешения этой задачи необходимо выявить общие, межотраслевые и отраслевые принципы досудебного урегулирования налоговых споров и выработать предложения по включению в НК РФ принципов, не закрепленных в Кодексе до настоящего времени, а также предложить внести изменения в отечественное законодательство о налогах и сборах, отражающие авторскую точку зрения на перечень принципов правового регулирования налоговых споров.

Регулирование налогового спора осуществляется комплексно нормами Конституции РФ[1] и НК РФ. Наиболее значимую роль в налоговых спорах выполняет принцип законности, который аккумулирован в положениях ст. 101 (несоблюдение требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа), ст. 101.4 (не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ) и ст. 108 (привлечение к ответственности только по основаниям, предусмотренным НК РФ).

Другим общеправовым принципом права выступает единство прав и обязанностей. Данный принцип находит свое выражение в закреплении прав и обязанностей налоговых органов, налогоплательщиков и иных участников налоговых споров, при этом он прямо не отражен в законодательстве о налогах и сборах, что, как видится, требует корректировки.

Помимо общих принципов права, основными началами, закрепляющими правовой «каркас» налоговых споров, также являются межотраслевые принципы, которые прослеживаются во взаимосвязи Конституции РФ и НК РФ. Так, положения ст. 24 Основного Закона,

[1] Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 1 июля 2020 г.) // Российская газета. 1993. 25 дек.; СЗ РФ. 2020. № 11, ст. 1416.

устанавливающие возможность для гражданина ознакомиться с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, находят свое отражение в НК РФ (например, в п. 2 ст. 101 – право на ознакомление с материалами проверки и дополнительными материалами налогового контроля).

В силу ст. 45 Конституции РФ допускается защита прав и свобод всеми способами, не запрещенными законом. Этот принцип отражен в НК РФ двояко. С одной стороны, Кодекс, как отмечалось ранее, четко фиксирует лишь два способа защиты прав – административный и судебный. Самозащиту НК РФ прямо не называет, однако данный способ можно выделить путем анализа подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, который устанавливает право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц. С другой стороны, НК РФ не ограничивает лицо в налоговом споре в доказательствах, поскольку отсутствует их исчерпывающий перечень.

Принцип презумпции невиновности, установленный в ст. 49 Основного Закона России, законодательство о налогах и сборах, как видится, трансформирует, применяя его к налоговым правоотношениям[1]. В ст. 3 НК РФ закрепляется, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента. Конституционный Суд РФ в определении от 25 июля 2001 г. № 138-О подчеркнул, что по смыслу данного положения, имеет место презумпция добросовестности налогоплательщиков[2]. В п. 6 ст. 108 НК РФ

[1] См.: *Карамышев Д.А.* Принципы российского налогового права как основной вектор урегулирования налоговых споров в досудебном порядке // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2023. № 4 (153). С. 274.

[2] Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Официальный сайт

также закрепляется презумпция невиновности лица, привлекаемого к административной ответственности. Однако субъектный состав в упомянутой норме шире, поскольку помимо налогоплательщика включает в себя налоговых агентов, свидетелей, экспертов, переводчиков, специалистов.

Аналог закрепленного в ст. 50 Конституции РФ принципа справедливости содержится и в законодательстве о налогах и сборах – в п. 2 ст. 108, согласно которому никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. По мнению Г.Р. Голованової и М.Г. Волковой, для реализации данного принципа необходим отработанный механизм рассмотрения налоговых споров, обеспечивающий единообразие принимаемых решений[1].

В соответствии со ст. 54 Конституции РФ закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Подобное положение также находит свое отражение в ст. 5 НК РФ, согласно которой правовые нормы, ухудшающие положение налогоплательщика (иных участников отношений), обратной силы не имеют. Однако обратная сила закона применима к нормам, улучшающим положение налогоплательщика (иных участников отношений).

В сфере производства по делам о налоговых правонарушениях представляется возможным проводить определенные параллели с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях[2]. Стоит отметить, что НК РФ не содержит принцип равенства перед законом лиц, привлекаемых к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Данное положение, полагаем, также должно найти свое отражение в НК РФ.

---

Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32743.pdf (дата обращения: 02.03.2024).

[1] См.: *Голованов Г.Р., Волкова М.Г.* О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 7. С. 50.

[2] Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 3 февраля 2025 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1, ч. 1, ст. 1; 2025. № 31, ст. 4656.

Помимо соотношения законодательства о налогах и сборах с другими нормативными правовыми актами требуется провести сравнение с подзаконными актами ФНС России. Так, приказ налогового органа от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» определял основные принципы развития досудебного урегулирования споров.

Новая концепция до настоящего времени не принята, что может указывать на удовлетворенность налогового ведомства текущим состоянием дел в сфере досудебного урегулирования налоговых споров (ФНС России в своей публичной декларации целей и задач на 2024 г. указала лишь на общие направления: усиление роли согласительных процедур, развитие сервисности при разрешении споров и устранение причин возникновения споров[1]).

Тем не менее данный документ содержал заслуживающие внимания принципы досудебного урегулирования налоговых споров. Закрепленный в приказе принцип «надлежащего обеспечения прав и интересов участников налоговых правоотношений» учитывает как права, так и законные интересы, что особенно актуально в условиях пробельности ст. 137 НК РФ (право на обжалование предоставлено только при нарушении прав, а не прав и законных интересов).

Принцип соблюдения норм национального и международного права, как представляется, мог бы реализовать в НК РФ общеотраслевой принцип законности.

Принцип преемственности (основывается на накопленном опыте реализации политики досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ) мог бы дать законодательные основы для формирования единообразной правоприменительной практики налоговых

[1] См.: Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2024 г. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/og/pd2024.pdf (дата обращения: 17.07.2024).

органов, повышения роли административного прецедента и создания условий для правовой определенности.

Принцип клиентоориентированности (клиентоцентричности), упрощающий взаимодействие налогоплательщика с налоговым органом, также фактически реализуется ФНС России в соответствии с утвержденной Приказом ФНС России от 15.06.2022 № ЕД-7-30/490@[1] декларацией человекоцентричности, но не закреплен в НК РФ. Ученые подчеркивали, что при клиентоорентированной модели «налогоплательщик воспринимается как уважаемый клиент»[2]. Как отмечалось, клиентоцентричность уже реализуется в таких странах как Великобритания, США, Канада, Сингапур, ОАЭ[3].

Принцип информационной открытости обеспечивает для налогоплательщика доступность информации о порядке подачи и рассмотрения жалоб, стадиях их рассмотрения.

Судебная практика выработала некоторые заслуживающие внимания принципы, которые тоже должны быть учтены при формировании перечня принципов налоговых споров. Так, Конституционный Суд РФ отметил принципы правовой определенности и поддержания доверия граждан к закону и действиям государства[4].

---

[1] Приказ ФНС России от 15.06.2022 № ЕД-7-30/490@ «Об утверждении Декларации человекоцентричности ФНС России» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] *Ядрихинский С.А.* Клиентоориентированная модель налогового администрирования: зарубежный опыт // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2024. № 7 (119). С. 130.

[3] См.: *Горлова Е.Н.* Влияние клиентоцентричного подхода на правовой статус налогоплательщиков и налоговых органов // Правовое обеспечение суверенитета России: проблемы и перспективы : Сб. докладов XXIV Международ. науч.-практич. конф. и XXIV Международ. науч.-практич. конф. Юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова в рамках XIII Московской юридической недели. В 4-х частях, Москва, 21–24 ноября 2023 года. Москва. 2024. С. 130.

[4] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision477419.pdf (дата обращения: 03.04.2024).

Кроме того, в научной среде предлагаются к включению в НК РФ зарубежные принципы. В частности, принцип запрета на противоречивое поведение (он же принцип «эстоппель»), предполагающий выплату компенсации налогоплательщику в случае допущения налоговым органом противоречивого и непоследовательного поведения[1].

С учетом отсутствия в действующем законодательстве о налогах и сборах основополагающих принципов, в рамках которых осуществлялось бы дальнейшее нормативно-правовое регулирование, требуется устранить недостатки структуры НК РФ (с точки зрения правового регулирования налоговых споров), объединив главу 14 раздела V, а также разделы VI и VII в раздел VI «Досудебное урегулирование налоговых споров». В данный раздел следует включить статью, закрепляющую следующие принципы налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке:

- законность;
- надлежащее обеспечение прав и интересов участников налоговых правоотношений;
- единство прав и обязанностей;
- презумпция невиновности;
- справедливость;
- обратная сила закона;
- правовая определенность;
- поддержание доверия граждан к закону и действиям государства;
- запрет на противоречивое поведение;
- равенство лиц, привлекаемых к налоговой ответственности;
- клиентоориентированность;
- информационная открытость.

[1] См.: *Сульженко А.А*. Применение принципа эстоппель при разрешении споров с участием налогового органа // Актуальные проблемы истории, политики и права: сб. ст. VII Всерос. науч.-практ. конф. (г. Пенза, 29–30 октября 2019 г.). Пенза: Изд-во Пенз. гос. аграр. ун-та, 2019. С. 214–216.

В науке предпринимались попытки иной классификации принципов налоговых споров. Так, С.М. Миронова подразделяет все принципы на четыре группы: общие, процессуальные, закрепленные в Конституции РФ и соответствующие судебному порядку разрешения налоговых споров[1]. Автор отмечает, что ряд принципов не получает должной реализации, например принцип достижения материальной истины, процессуального равенства, доступности, гласности и др.

Продолжая рассматривать признак юридического единства, необходимо проанализировать совокупность общих используемых правовых понятий. Безусловно, являясь структурными элементами НК РФ, налоговые споры используют такие понятия, как камеральные и выездные проверки. Изложенное позволяет вести речь о том, что налоговые споры обладают признаком юридического единства.

Важно рассмотреть и такой признак, как нормативная обособленность. Анализируя структуру НК РФ, стоит отметить следующее. Нормы, регламентирующие налоговые споры, содержатся в разделах V, VI, VII. Главой 14 регламентируется право лица, в отношении которого проводились контрольные мероприятия, на предоставление возражений на акт налоговой проверки и на право обжалования решения о привлечении лица к налоговой ответственности. Законодатель решил объединить названные нормы в одну главу, что указывает на их взаимозависимость и обособленность, несмотря на то, что раздел VI посвящен налоговым правонарушениям, а раздел VII – обжалованию актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Перечисленные факты позволяют утверждать, что нормы, регулирующие налоговые споры, носят достаточно обособленный характер, так как практически полностью содержатся в трех разделах НК РФ и прочно взаимосвязаны.

---

[1] См.: *Миронова С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 10.

В то же время имеют место проблемы с нормативной обособленностью. Поскольку все вышеуказанные разделы НК РФ содержат нормы, регламентирующие налоговые споры, то было бы верно вычленить положения раздела V, касающиеся налоговых споров, в самостоятельный новый раздел VI. Вызывает вопросы нахождение главы 17 НК РФ в разделе VI. Положения о компенсациях отсутствуют в разделах V и VII НК РФ.

Необходимо также рассмотреть и роль в налоговых правоотношениях субинститута налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, который на протяжении всей истории своего существования является неотъемлемой частью механизма защиты не только публичных интересов, но и прав и законных интересов налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц), предусмотренных ст. 21 НК РФ.

Посредством налоговых споров в административном порядке реализуется ряд закрепленных налоговым законодательством прав, в том числе:

- право на представление налогоплательщиком пояснений по актам проведенных налоговых проверок;

- право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов (иных органов);

- право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов (иных органов) и действия (бездействие) их должностных лиц.

Необходимо подчеркнуть, что административный порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (иных лиц) не является прерогативой исключительно российской правовой системы. Подобный порядок можно обнаружить и в других государствах (например, в законодательстве Франции[1] и ФРГ[2]).

---

[1] См.: *Ведель Ж.* Административное право Франции / пер. с фр. Л.М. Энтина; под ред. М.А. Крутоголова. М.: Прогресс, 1973. С. 281.

[2] См.: *Лупарев Е.Б., Швец А.В.* Европейский опыт административно-процессуальной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // Очерки новейшей камералистики. 2021. № 3. С. 3.

На ряд важных положений в системе защиты прав и законных интересов налогоплательщика обращал внимание Высший Арбитражный Суд РФ, который, в частности, подчеркивал, что обжалование в судебном порядке привлечения к ответственности возможно лишь в объеме и круге вопросов и доводов, равных обжалованию в административном порядке[1].

Ученые также указывают на пробелы арбитражного процессуального законодательства, в котором отсутствует обязательное условие об административном обжаловании решений налоговых органов для подачи заявления[2]. Этот вопрос на сегодняшний день решен только на уровне правоприменения. Так, Верховный Суд РФ в своем постановлении прямо указал на необходимость досудебного урегулирования налогового спора со ссылкой на ст. 138 НК РФ[3].

Можно выделить преимущества административного способа урегулирования налоговых споров. И.В. Бит-Шабо справедливо подразделяет их на организационные (уменьшение количества времени на разрешение спора) и материальные (отсутствие требования об уплате госпошлины) факторы[4].

Процессуальный порядок досудебного урегулирования налоговых споров достаточно четко урегулирован законодателем в гл. 19 НК РФ, что также указывает на сформированность данного института в законодательстве.

---

[1] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://www.vsrf.ru/documents/arbitration/17922/ (дата обращения: 04.05.2024).

[2] См.: *Михайлова О.Р.* Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 10. С. 8.

[3] См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22 июня 2021 г. № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства». Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fdd15bd3-c125-46c0-8786-66d01df64ee0/98c61c5d-908f-49e0-ab3b-cbef6510badf/A53-18339-2023_20240319_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

[4] См.: *Бит-Шабо И. В.* Вопросы повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров // Российское правосудие. 2022. № 2. С. 109 106-112.

Судебной практикой выработаны самостоятельные положения, которые представляется важным подчеркнуть. Например, говорится о двух самостоятельных процедурах обжалования, закрепленных в ст. 138 НК РФ (апелляционное обжалование и обжалование вступивших в законную силу решений), и о том, что обращение с жалобой в рамках одной процедуры и по отличным от ранее заявлявшихся основаниям не приводит к утрате права на обжалование в порядке другой процедуры[1].

Минфин России обращал внимание на некоторые положения законодательства о налогах и сборах. В частности, в письме от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350 была подтверждена позиция о подаче жалобы через налоговый орган, принявший решение[2].

Отдельно стоит указать и на регламентацию конкретного способа подачи жалобы. Статьей 139 НК РФ не регламентирован такой способ, поэтому жалоба может быть подана непосредственно в налоговый орган нарочно, отправлена почтой заказным или ценным письмом, а также в электронной форме с помощью ТКС. Как отметил Минфин России в своем письме от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350, при почтовом направлении днем подачи жалобы считается день отправки с описью вложения. В свою очередь ФНС России утвердила форму жалобы (апелляционной жалобы)[3].

Обжалование в административном порядке не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом. Однако оно может быть

---

[1] См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23 марта 2020 г. № Ф06-59560/20 по делу № А12-29101/2019. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/c3a94660-3277-4566-adc5-a29d866c6342/a18665a5-57ba-47fb-8d99-fb2a075248f1/A12-29101-2019_20200323_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 23.05.2024).

[2] Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350 // СПС «Гарант».

[3] См.: Приказ ФНС России от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка ее заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс».

приостановлено, если податель жалобы обратился с заявлением при предоставлении им банковской гарантии.

Возвращаясь к ранее затронутому вопросу о соотношении субинститута досудебного урегулирования с институтом налогового процесса и институтом защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения, необходимо отметить следующее.

В сравнении с институтом налогового процесса (в широком толковании) субинститут досудебного урегулирования налоговых споров видится более широким, поскольку включает в себя фактически применяющиеся на практике приемы, не урегулированные законодательством о налогах и сборах (например, применение самозащиты, обращение к уполномоченному по правам предпринимателей или в органы прокуратуры).

Напротив, институт защиты прав и законных интересов субъектов отношений в сфере налогообложения является более узким, поскольку не охватывает такие способы урегулирования налоговых споров, как обращение к бизнес-омбудсмену, медиация, компромиссные соглашения, не входящие в административный порядок. Это сужает его функции по сравнению с субинститутом досудебного урегулирования налоговых споров.

Таким образом, субинститут налоговых споров прошел длительный путь формирования в законодательстве РФ.

В работах ученых, приказах и информационных сообщениях ФНС России широкое распространение получило понятие «институт досудебного урегулирования налогового спора». Под ним понимается процесс урегулирования налоговых разногласий исключительно в рамках налогового права, что не совсем обоснованно с учетом комплексного и межотраслевого характера данного института.

Институт налоговых споров обладает следующими признаками:

– устойчивость налогово-правовых норм:

– однородность фактического содержания;

– нормативная обособленность;

– юридическое единство.

Между тем в рамках настоящего исследования необходимо рассмотреть и тенденции развития института налоговых споров.

## 3.2. Трансформация института налоговых споров в условиях цифровизации экономики

Цифровизация как процесс внедрения цифровых технологий в различные сферы общественной жизни все большее влияние оказывает и на налоговые правоотношения.

На текущем этапе развития налогово-правовых отношений на получение налоговых уведомлений через портал госуслуг дали свое согласие более 5,5 млн граждан[1], более 10 млн электронных цифровых подписей выпущено ФНС России для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей[2]. Данные обстоятельства указывают на массовое использование хозяйствующими субъектами современных цифровых технологий, предоставляемых государством.

Под цифровизацией налоговых правоотношений понимают процесс создания, внедрения, применения и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на трансформацию состава и содержания налоговых правоотношений, а также на совершенствование и автоматизацию реализации субъективных прав и юридических обязанностей участников соответствующих правоотношений[3].

---

[1] См.: На получение налоговых уведомлений через портал госуслуг дали согласие 5,5 млн граждан // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/14903999/ (дата обращения: 06.06.2023).

[2] См.: ФНС России выпустила более 10 млн электронных подписей для юрлиц и ИП // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/14769263/ (дата обращения: 06.06.2023).

[3] См.: *Изотов А.В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: М., 2021. С. 9.

Правоведы указывают на трансформацию финансового права в целом под воздействием информационных технологий[1].

Как справедливо отметил И.А. Севостьянов, цифровизация экономики обладает огромным потенциалом для налогового администрирования[2]. ФНС России активно внедряет современные цифровые технологии (на это обращалось внимание в СМИ[3]), что, как подчеркивалось, расширяет возможности по реализации и защите прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений[4]. Так, налогоплательщики получили возможность осуществлять взаимодействие с налоговым ведомством посредством электронной отправки (по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет) возражений, пояснений, жалоб с использованием электронно-цифровой подписи. В свою очередь ФНС России получила право направлять юридически значимые сообщения (уведомления, требования и др.) в электронном виде. Данные положения нашли соответствующее закрепление в ст. 93 НК РФ.

Кроме того, у налогоплательщиков появился доступ к сервису «Узнать о жалобе», с помощью которого можно получить сведения о поступившей в налоговый орган жалобе, и к сервису «Решения по жалобам», который предоставляет возможность налогоплательщикам ознакомиться с решениями Федеральной налоговой службы по поданным жалобам. Сервис «Решения по жалобам» доступен на официальном сайте ФНС России[5].

По оценкам практиков, названный сервис значительно упростил процедуру досудебного урегулирования налоговых и иных споров с

---

[1] См.: *Беликов Е.Г.* Тенденции социально и инновационно-направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики // Налоги. 2019. № 4. С. 23.

[2] См.: *Севостьянов И.А.* Проблемы налогового администрирования в условиях цифровой экономики // Наука и общество. 2019. № 3 (35). С. 41.

[3] См.: IT-технологии для налоговой службы // Официальный сайт редакции газеты «Республика». URL: http://respublika11.ru/2022/06/22/it-teh№ologii-dlya-№alogovoy-sluzhbyi/ (дата обращения: 03.11.2023).

[4] См.: *Мошкова Д. М.* Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. 2021. № 4(14).С. 56.

[5] См.: Сервис «Решения по жалобам» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/complaint_decision/ (дата обращения: 25.05.2024).

налоговыми органами, поскольку содержит уже готовые решения по типовым и значимым спорным ситуациям, возникающих в практике[1].

Как было отмечено ранее, по итогам 2024 г. можно наблюдать негативную динамику по количеству опубликованных решений сервиса «Решения по жалобам». Данные были проанализированы на официальном сайте ФНС России (см. приложение 2).

Из проведенного анализа видно, что минимальное количество решений было опубликовано за 2021 г. В дальнейшем налоговые органы стали в разы чаще публиковать ключевые решения по налоговым спорам, урегулируемым в досудебном порядке, что демонстрирует положительную динамику. Последние опубликованные на момент анализа решения посвящены вопросам, связанным:

- с освобождением налогоплательщика от налоговой ответственности, предусмотренной ст. 129.4 НК РФ;

- оценкой доказательств при налоговой реконструкции;

- учетом расходов по налогу на прибыль организаций;

- учетом налогов, уплаченных подконтрольными лицами при дроблении бизнеса;

- определением срока вступления в силу решения, принятого по результатам налоговой проверки.

Анализируя указанные виды решений, можно заметить, что они затрагивают, главным образом, актуальные вопросы налоговой реконструкции, дробления бизнеса и привлечения к налоговой ответственности.

Следует подчеркнуть, что поскольку сервис «Решения по жалобам» содержит в том числе решения, связанные с регистрационными действиями

---

[1] См.: *Айсуакова Р.Б.* О тенденциях развития досудебного урегулирования налоговых споров // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: матер. XV Междунар. науч. конф. (г. Уфа, 6–8 июня 2022 г.). Уфа: Изд-во Уфим. гос. авиац. тех. ун-та, 2022. С. 54–55.

юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, то его нельзя обозначить как полезный исключительно для налоговых споров.

Стоит отметить и основанный на технологии блокчейн сервис «Создание и проверка доверенности в электронной форме», который позволяет оформить машиночитаемую доверенность для представления интересов налогоплательщика (иного подконтрольного лица) во взаимоотношениях с налоговым органом.

ФНС России предпринимает действия по дальнейшей цифровизации налоговых правоотношений в сфере досудебного урегулирования налоговых споров. В период с 2021 по 2023 г. Службой были запланированы[1]:

- доработка интернет-сервиса «Узнать о жалобе»;

- разработка порядка проведения видео-конференц-связи (ВКС) при досудебном урегулировании налоговых споров;

- внедрение искусственного интеллекта для подготовки типовых документов.

Следует признать, что обозначенные меры действительно необходимы для исполнения ряда указов Президента РФ[2].

Нормативно вопрос, касающийся использования ВКС, также урегулирован. Согласно ст. 140 НК РФ, порядок рассмотрения жалобы с использованием ВКС утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление контроля и надзора в области налогов и сборов.

ФНС России опубликовала перечень налоговых органов, у которых имеется возможность проводить ВКС в отношении жалоб, рассматриваемых

---

[1] См.: Приказ ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Указ Президента РФ от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» // СЗ РФ. 2017. № 20, ст. 2901; Указ Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» // Электронный фонд правовых и нормативно-технических документов. URL: https://docs.cntd.ru/document/557309575 (дата обращения: 26.09.2024).

в досудебном порядке[1], и дала временные рекомендации по порядку рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием сеансов ВКС[2]. Однако налоговым органом пока не выработан постоянный порядок проведения видео-конференц-связи, что может негативно сказаться на поддержании фидуциарных отношений между государством и налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами).

Искусственный интеллект, безусловно, также является важной частью развития цифровизации досудебного урегулирования налоговых споров. Его применение в этом случае можно рассматривать в четырех аспектах: в качестве независимого арбитра, помощника по подготовке процессуальных документов, консультанта, а также инструмента налогового мониторинга для борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Как видно из вышеуказанной стратегической карты ФНС России, в ближайшем будущем налоговый орган планирует задействовать искусственный интеллект только в сфере подготовки типовых документов. Вместе с тем его применение в качестве консультанта или чат-бота осуществляется налоговым органом с 2017 г.[3]

Третье направление – использование искусственного интеллекта в качестве арбитра – пока не стоит повсеместно на повестке у налоговых органов в субъектах РФ. В зарубежных источниках отмечается, что использование искусственного интеллекта в качестве арбитра или посредника растет[4]. В России же его применение в судебной системе пока

---

[1] См.: Досудебное урегулирование споров // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/apply_fts/pretrial/ (дата обращения: 07.11.2023).

[2] См.: На сайте ФНС России можно узнать адреса, где проводятся ВКС с налоговыми органами // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/11207287/ (дата обращения: 05.11.2023).

[3] См.: Об искусственном интеллекте в налоговом администрировании и налоговиках будущего программе «Налоги» рассказал глава ФНС России Михаил Мишустин» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/7084090/ (дата обращения: 06.11.2023).

[4] См.: Digitalizatio№ a№d I№ter№atio№al Tax Dispute Resolutio№: A Wi№dow of Opportu№ity for BRITACOM // Официальный сайт юридической школы Осгуд хол. URL:

осуществляется в рамках проведения эксперимента. Например, в Белгородской области эксперимент по тестированию искусственного интеллекта в качестве арбитра продолжается с 2021 г., на что указывалось в СМИ[1]. Однако на сегодняшний день полная передача функций лица, принимающего решения по жалобе, искусственному интеллекту невозможна. М.А. Голубитченко и И.С. Галанова справедливо отмечают, что ИИ не сможет всесторонне рассмотреть спор и объективно оценить весь спектр значимых факторов, влияющих на его исход[2]. Поэтому более обоснованной является точка зрения о создании «цифрового помощника», который будет изучать поступившие материалы и представлять рекомендации по их решению[3].

Что касается четвертого направления – использования ИИ для борьбы с уклонением от налогообложения, приходится признавать, что применение искусственного интеллекта в России посредством АИС «Налог-3» осуществляется не в полной мере. Обозначенная автоматизированная информационная система все-таки действует по заданному человеком алгоритму, а не на принципах саморазвития, тем не менее данное направление видится релевантным в ближайшем будущем. По некоторым сведениям[4], к странам, уже использующим ИИ в вышеуказанных целях, относятся США, Италия и с недавнего времени Турция, в которой более половины компаний, как представляется, занижают собственные доходы.

---

https://digitalcommo№s.osgoode.yorku.ca/cgi/viewco№te№t.cgi?article=3802&co№text=scholarly_works (дата обращения: 05.11.2023).

[1] См.: Суды подключили искусственный интеллект к взысканию транспортного налога // Официальный сайт «Российской газеты». URL: https://rg.ru/2021/04/10/sudy-podkliuchili-iskusstve№№yj-i№tellekt-k-vzyska№iiu-tra№sport№ogo-№aloga.html (дата обращения: 08.11.2023).

[2] См.: *Голубитченко М.А., Галанова И.С.* Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2022. № 2. С. 44.

[3] См.: *Щекин Д.М.* Цифровые технологии в налоговых спорах как механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2022. № 3. С. 49.

[4] См.: Налоговые новости. Дайджест 1–7 июля 2024 г. // Официальный сайт ООО «Пепеляев Групп». URL: https://www.pgplaw.ru/a№alytics-a№d-brochures/tax-reviews/tax-№ews-digest-07-07-24/ (дата обращения: 15.07.2024).

Особое внимание требуется уделить налоговым информационным ресурсам, под которыми понимается совокупность онлайн-сервисов, информационных систем, мобильных приложений, открытых реестров и сведений, находящихся в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, способных выполнять функции выявления нарушений законодательства о налогах и сборах и их доказывания в налоговых спорах[1]. ФНС России в своей деятельности также использует понятие «информационный ресурс», что находит свое отражение в приказах[2].

Налоговому законодательству уже знакомы такие понятия, как «информационный ресурс» (например, ст. 11.2 НК РФ), «информационная система» (например, ст. 105.5 НК РФ), «сайт» (например, ст. 105.6 НК РФ). Учеными применительно к налоговым правоотношениям используются и другие термины: «цифровой продукт»[3], «цифровые технологии»[4], «цифровые системы»[5], «инструменты налогового администрирования»[6].

Налоговые информационные ресурсы играют все большую роль в досудебном урегулировании налоговых споров, дополняя арсенал источников доказывания.

---

[1] См.: *Миронов В.Ю., Карамышев Д.А.* Понятие, виды и роль налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании нарушений налогового законодательства // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2023. № 2. С. 52.

[2] См.: Письмо ФНС России от 7 сентября 2018 г. № ЕД-4-2/17467@ «Об информационном ресурсе "Риски"» // СПС «Гарант».

[3] См.: *Садовская Т.Д.* Цифровизация налогового администрирования: возможности и перспективы для взаимодействия граждан и государства // Финансовое право в условиях цифровизации экономики: матер. междунар. науч.-практ. кр. ст. (г. Минск, 13 ноября 2020 г). Минск: Изд-во Белорус. гос. ун-та. 2020. С. 127.

[4] См.: *Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В.* Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Серия: Юридические науки. 2018. № 42. С. 621.

[5] См.: *Никонова А.С., Черноусова К.С.* Цифровизация и влияние цифровых технологий на эффективность налогового контроля // Скиф. Вопросы студенческой науки. 2020. № 12 (52). С. 350.

[6] См.: *Пайзулаев И.Р.* Налоговое консультирование как инструмент налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2012. № 1-1 (109). С. 19.

Налогоплательщики (иные подконтрольные лица) в своей деятельности должны учитывать работу автоматизированной информационной системы ФНС России (далее – АИС «Налог-3), предназначенной для приема, обработки, предоставления данных, анализа налоговой информации и формирования информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных и иных сведений[1].

При планировании своей деятельности следует учитывать данные и другого налогового информационного ресурса – «Риски», который по прописанным алгоритмам также выявляет компании, имеющие признаки нарушений или потенциальных нарушений законодательства о налогах и сборах. В этом аспекте видится важным учитывать уже упомянутое письмо ФНС России от 7 сентября 2018 г. № ЕД-4-2/17467@ «Об информационном ресурсе "Риски"», в котором сообщается, что скриншот страницы ИР «Риски», являющегося ресурсом для служебного пользования налоговых органов, не наделен правовым статусом и не влечет правовых последствий, в связи с чем при рассмотрении налогового спора в досудебном и судебном порядке содержащиеся на нем сведения не должны рассматриваться в качестве доказательства. Однако на практике суды в своих решениях нередко ссылаются на данный информационный ресурс[2]. Вместе с тем он может быть использован налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами) при защите собственных прав и законных интересов посредством сервиса «Прозрачный бизнес». В частности, можно сохранить скриншоты, указывающие на то, что контрагент на момент заключения договора не обладал признаками подозрительности, что необходимо при «легендировании» (способ построения взаимоотношений

[1] См.: Приказ ФНС России от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 28 июня 2022 г. по делу № 8а-14149/2022 // Официальный сайт Первого кассационного суда общей юрисдикции. URL: https://1kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=19674791&delo_id=43&new=0&text_number=1 (дата обращения: 03.04.2024).

налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров, заключающийся в комплексе мероприятий по разработке, описанию и документальному подтверждению различных ситуаций, наступление которых значительным образом снижает количество вариантов управленческого решения и обосновывает принятие того или иного управленческого решения в налоговых правоотношениях)[1].

Важно заметить, что в некоторых случаях наличие всех необходимых документов суды оценивают не как проявление должной осмотрительности, а как создание видимости правомерного поведения налогоплательщика[2].

Сервис «Прозрачный бизнес» также постоянно расширяется. Так, в 2024 г. появилась возможность запроса информации о том, является ли юридическое лицо или индивидуальный предприниматель участником электронного документооборота[3].

Значимую функцию в выявлении налоговых правонарушений выполняют и страновые отчеты, предусмотренные гл. 20.2 НК РФ. По некоторым оценкам, данный налоговый информационный ресурс позволяет выявлять налоговые нарушения в сфере уведомлений о контролируемых иностранных компаниях и неуплаты налога на прибыль[4]. На сегодняшний день можно говорить о кризисном состоянии ресурса, так как в последнее

---

[1] См.: *Ряховский Д.И., Кирина Л.С.* Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2017. № 1. С. 72.

[2] См.: Постановление Девятого арбитражного суда от 13 октября 2015 г. по делу № А40-87379/2014. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/5495f25d-2f71-4b1b-902c-458fec6a491e/c0987f2d-e180-44eb-b994-f17ca42e7da7/A40-87379-2014_20151016_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 28.04.2024).

[3] См.: ФНС расширила возможности сервиса «Прозрачный бизнес» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/14903754/ (дата обращения: 06.06.2023).

[4] См.: *Савгурова А.Б.* Международный обмен информацией по вопросам налогообложения: российская практика // Актуальные проблемы налоговой политики: сб. матер. XI Междунар. науч.-практ. конф. молод. налоговедов (Минск, Москва, Владимир, Калуга, Екатеринбург, Владивосток, 1–3 апреля 2019 г.) / отв. ред. М.Р. Пинская, А.В. Тихонова. М.: Перо, 2019. С. 279.

время имел место отказ со стороны некоторых недружественных стран (например, Латвии, Швейцарии, Великобритании)[1] от соответствующего обмена информацией по политическим мотивам. Налогоплательщикам необходимо учитывать это обстоятельство при налоговом планировании, чтобы избежать налоговых рисков.

Следует упомянуть и такой информационный ресурс, предусмотренный ст. 11.2 НК РФ, как личный кабинет налогоплательщика. Сведения из него могут быть использованы в качестве доказательств различных юридических фактов: направления требований[2], неполучения требований[3], даты направления жалобы (в вопросах нарушения срока ее рассмотрения)[4]. С помощью него же с 2024 г. можно подать заявление на

---

[1] См.: Поправка к закону «О соглашении между Правительством Латвийской Республики и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и о предотвращении от уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» и Протокол к нему (заключено в г. Москве 20 декабря 2010 г.) // Официальный сайт Правительства Латвийской Республики. URL: https://likumi.lv/ta/en/en/id/332353 (дата обращения: 19.01.2023); Великобритания приостанавливает налоговое сотрудничество с Россией // Официальный сайт Правительства Великобритании. 17 марта 2022 г. URL: https://www.gov.uk/government/news/uk-suspends-tax-co-operation-with-russia 332353 (дата обращения:19.01.2023); Швейцария приостанавливает обмен налоговой информацией с Россией // Официальный сайт Правительства Швейцарии. 16 сентября 2022 г. URL: https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/ medienmitteilungen.msg-id-90388.html (дата обращения: 19.01.2023).

[2] См.: Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 10 августа 2022 г. по делу № 8а-14118/2022 // Официальный сайт Восьмого кассационного суда общей юрисдикции. URL: https://8kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=21325083&delo_id=43&new=0&text_number=1 (дата обращения: 04.03.2024).

[3] См.: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 2 августа 2022 г. № Ф10-2112/22 по делу № А08-6559/2021. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/26259079-cc8f-420b-80f3-2f6909029b05/bfd7676c-a44e-41f2-86a7-1b7775c5abaf/A08-6559-2021_20220511_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 05.04.2024).

[4] См.: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19 октября 2021 г. № Ф10-3873/21 по делу № А83-18080/2020. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/26259079-cc8f-420b-80f3-2f6909029b05/bfd7676c-a44e-41f2-86a7-1b7775c5abaf/A08-6559-2021_20220511_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 05.04.2024).

отсрочку или рассрочку[1]. Особое значение этот информационный ресурс приобретает в связи с предложениями Минфина России о внесудебном порядке взыскания налоговой задолженности[2]. Требование о погашении долга предлагается направлять в личный кабинет налогоплательщика, на портал госуслуг или заказным письмом. Таким образом, в случае законодательного оформления предложения Минфина России личный кабинет налогоплательщика станет играть еще более важную роль как ресурс коммуникации с ФНС России и затронет более широкий круг налогоплательщиков.

Другим информационным ресурсом, позволяющим налоговым органам выявлять факты несоблюдения законодательства о налогах и сборах, являются сведения, получаемые ФНС России в автоматическом режиме от оператора фискальных данных, обо всех расчетах, совершенных с потребителями посредством контрольно-кассовой техники (онлайн-касс). Такие сведения, как представляется, могут выполнять функцию механизма контроля за оборотами налогоплательщиков.

Мобильное приложение «Мой налог», являясь налоговым информационным ресурсом, так же, как и онлайн-кассы, способствует эффективному налоговому администрированию. Согласно приказу ФНС России от 14 февраля 2022 г. № ЕД-7-20/106@[3], с помощью приложения налогоплательщик передает сведения о произведенных расчетах в налоговый орган. Передаваемые сведения выполняют функцию, аналогичную налоговой декларации.

---

[1] См.: Подать заявление на отсрочку/рассрочку теперь можно онлайн через личные кабинеты // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/14728884/ (дата обращения: 20.07.2024).

[2] См.: Проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Федерального портала проектов нормативных правовых актов (дата обращения: 20.07.2024).

[3] Приказ ФНС России от 14 февраля 2022 г. № ЕД-7-20/106@ «Об утверждении Порядка использования мобильного приложения "Мой налог"» // СПС «КонсультантПлюс».

Важным налоговым информационным ресурсом выступает государственная информационная система мониторинга за оборотом товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации («Честный знак»). В соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»[1] эта система автоматически собирает и обрабатывает информацию об обороте товаров, подлежащих маркировке, а также по сообщениям налоговых органов передает в ФНС России данные сведения в режиме онлайн[2].

Аналогичную роль в отношении партии товаров выполняет система прослеживаемости товаров, которая позволяет выявлять случаи сокрытия товаров, занижения на этой основе таможенной стоимости, установления фактов существенного разрыва в уровне цен на ввозимые товары одной партии на внутреннем рынке, фальсификации сведений об остатках товара и его реализованных объемах[3].

Сведения из информационной системы «Картотека арбитражных дел», обеспечивающей сбор информации о движении судебных дел из арбитражных судов[4], также могут быть использованы в налоговых спорах в качестве доказательства. Например, по одному из дел о незаконном НДС суд

---

[1] Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (в ред. от 26 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2010. № 1, ст. 2; 2025. № 31. ст. 4697.

[2] См.: «Честный знак» поможет снизить административную нагрузку для добросовестных налогоплательщиков» // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№53/№ews/activities_fts/10017355/ (дата обращения: 20.12.2022).

[3] См.: *Егоричев А.В.* НДС: некоторые аспекты системы прослеживаемости товаров // Налоговая политика и практика. 2019. № 5 (197). С. 26.

[4] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 100 «Об утверждении Инструкции по делопроизводству в арбитражных судах Российской Федерации (первой, апелляционной и кассационной инстанций)» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://vsrf.ru/documents/arbitration/17830/ (дата обращения: 20.05.2024).

подтвердил отсутствие реальной юридической помощи по представлению интересов в деле с помощью данной системы[1].

Еще одним налоговым информационным ресурсом выступает единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), сведения из которого могут помочь опровергнуть реальность осуществления хозяйственной деятельности контрагентами, являющимися в период выполнения работ или оказания услуг ликвидированными, взаимозависимыми или аффилированными[2].

Особая роль ЕГРЮЛ проявляется в спорах по вопросам о проявлении налогоплательщиками должной осмотрительности[3].

Видится, что некоторые налоговые информационные ресурсы могут быть лишены функции выявления нарушений законодательства о налогах и сборах ввиду отсутствия прямого доступа к ним налоговых органов (данные предоставляются по запросу), но могут применяться в доказывании при разрешении налоговых споров.

Среди таких цифровых инструментов следует выделить систему взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, – систему «Платон», Единую государственную автоматизированную

---

[1] См.: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 6 сентября 2022 г. № Ф03-3964/22 по делу № А73-11910/2021. Доступ картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fa8bd4ca-0f3f-43fb-88ca-df0f02dc06c4/a131c70c-b88e-44ae-8217-04830ab62a7a/A73-11910-2021_20220906_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.05.2024).

[2] См.: Определение ВАС РФ от 15 ноября 2012 г. № ВАС-14642/12 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации». Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/299cce29-06e9-4390-a1c1-ae185a8eb3d1/3a31f9af-5c79-408b-a91a-cd87fd6a136f/A11-7419-2011_20121115_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.09.2024).

[3] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 20 октября 2011 г. № 10096/11 по делу № А82-4393/2010-27. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/1e1bce27-fbd5-4aef-ba8a-b789c967ebf8/c3e0a387-c07b-4e77-aabf-9de730c06d4d/A82-4393-2010_20111020_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.09.2024).

информационную систему учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (далее – ЕГАИС (алкоголь)), Единую государственную автоматизированную информационную систему учета древесины и сделок с ней (далее – ЕГАИС (лес)), Автоматизированную информационную систему «Меркурий» (далее – ФГИС «Меркурий»).

Система «Платон» способна аккумулировать сведения о перемещении транспортных средств по автомобильным дорогам федерального значения, что особенно актуально, поскольку в Российской Федерации зарегистрировано около 1,7 млн грузовых автомобилей[1]. Сведения из системы «Платон» способны выявить фиктивные перевозки груза с контрагентом[2] и отсутствие зарегистрированных в системе транспортных средств для осуществления перевозок, что подтверждено судебной практикой[3].

Однако доказательственное значение данных сведений различно: некоторые суды прямо указывают, что они являются доказательством[4],

---

[1] См.: *Бобровская О.Н.* О перспективах использования системы «Платон»: задачи, оптимизация, налогообложение // Транспортное право и безопасность. 2016. № 6 (6). С. 60.

[2] См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 января 2018 г. № А66-4713/2017. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4b3a3ccb-f30b-4f81-a48c-c28bd3285508/3f123f30-d4c2-4286-ab87-495fa7882b9e/A66-4713-2017_20180118_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[3] См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 октября 2019 г. № Ф06-51663/19 по делу № А12-45193/2018. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4b3a3ccb-f30b-4f81-a48c-c28bd3285508/3f123f30-d4c2-4286-ab87-495fa7882b9e/A66-4713-2017_20180118_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[4] См.: Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 5 июля 2021 г. по делу № А73-2838/2021. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/29ff94b7-aa94-48e1-93e7-a90d330ac4e4/c44f4758-1b10-4c41-b28f-649177101fe2/A73-2838-2021_20210705_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

другие же относятся к их доказательственной силе скептически[1], подчеркивая, что эта система предназначена для отслеживания пройденного транспортным средством расстояния только по федеральным трассам, не служит целям установления местонахождения транспортного средства в определенный момент времени, а также то, что само средство GPS технически не привязано к транспортному средству и может быть отключено, временно заблокировано владельцем автомобиля или перемещено на иное транспортное средство.

Как и в любой системе, в информационных системах не исключаются сбои, на что не раз обращалось внимание[2]. Поэтому на сегодняшний день представляется верным говорить о доказательствах, полученных с помощью системы «Платон», прежде всего как ориентирующих, которые могут помочь обнаружить признаки налогового правонарушения и побудить налоговый орган к проведению дополнительных проверок и мероприятий налогового контроля, предусмотренных гл. 14 НК РФ.

Необходимо отметить, что наличие недоработок и сбоев свойственно не только системе «Платон», но и любой другой системе, в том числе тем, которые будут рассмотрены далее. Аналогичными системами в этой сфере являются Автоматизированная система весогабаритного контроля (АСВГК), Система «Контроль передвижения транспорта» (АИС КПА).

Другой системой, способной помочь в доказывании налоговых правонарушений, является ФГИС «Меркурий», которая позволяет подтвердить действительность операций, осуществленных с товарами, подлежащими сопровождению ветеринарными сопроводительными

---

[1] См.: Решение Арбитражного суда Воронежской области от 8 июня 2021 г. по делу № А14-15192/2019. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/b6fd63fc-3ea3-43bf-aaa0-4d95872018df/a44b6ca6-63ee-40dd-9c15-931d2c0dabdf/A14-15192-2019_20210608_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[2] См.: *Ковшикова Г.А.* Преимущества и недостатки системы «Платон» // Инновационное развитие территорий: матер. Всерос. науч.-практ. конф. (г. Череповец, 21 марта 2017 г.) / отв. за вып. З.М. Магрупова. Череповец: Изд-во Череповец. гос. ун-та, 2017. С. 14.

документами[1], а также наличие или отсутствие регистрации в данной системе налогоплательщика, его контрагентов[2]. Сведения из ФГИС «Меркурий» оцениваются судами по-разному: одни считают[3], что эти сведения не могут быть приняты в силу ст. 68 Арбитражного процессуального кодекса РФ[4], другие допускают такое доказательство по делу[5].

Аналогичными вышеназванным системам являются ЕГАИС (алкоголь) и ЕГАИС (лес). Они также позволяют подтвердить действительность операций с древесиной[6] и алкоголем[7] и регистрации в данной системе.

В качестве налогового информационного ресурса, не выполняющего функцию выявления, могут выступать сайты, а именно их доменные имена. Их совпадение может иметь место при предоставлении налоговой и бухгалтерской отчетности (сведения по запросу может обеспечить АО

---

[1] См.: ФГИС «Меркурий» была использована в качестве доказательства поставки товара в решении Арбитражного суда Ростовской области по делу № А53-20906/2022 от 26 октября 2022 г. // СПС «Гарант».

[2] См.: Решение Арбитражного суда Самарской области от 20 октября 2022 г. по делу № А55-18071/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL:https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/24a453d7-a612-40f5-971c-c7ffd611a9a2/0b8f2ff0-3930-4d87-ae04-b84d662beac0/A55-18071-2022_20221020_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[3] См.: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 1 октября 2019 г. № Ф10-4178/19 по делу № А14-18371/2018. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL:https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/32029bd9-7365-497f-b329-09480279425e/fe48f3bb-b840-4c66-8648-3aa12d2e4868/A14-18371-2018_20191001_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[4] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2002. № 30, ст. 3012; 2024. № 53, ч. 1, ст. 8531.

[5] См.: Кассационное определение Судебной коллегии по гражданским делам Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15 февраля 2022 г. по делу № 8Г-29442/2021 // СПС «Гарант Максимум».

[6] См.: Решение Арбитражного суда Брянской области от 3 августа 2022 г. по делу № А09-2609/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/8a3114d8-ac27-4ab2-926f-685186e7c2f5/b716fbd7-85c2-43e1-91a0-7cc8d9acad21/A09-2609-2022_20220803_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[7] См.: Решение Арбитражного суда Республики Крым от 6 июня 2022 г. по делу № А83-760/2021. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/966d4c15-9ade-4da5-8b62-80b82e34205f/c6346db0-cd1d-4093-a4f5-5d082ff003ba/A83-760-2021_20220606_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

«Региональный сетевой информационный центр») и при указании в банковских досье контактного адреса электронной почты[1].

Однако бывают ситуации, когда при наличии совпадения IP-адресов суды признавали решения налогового органа недействительными, объясняя данные обстоятельства техническими особенностями подключения к сети Интернет, а также обращая внимание на то, что этот факт объективно не повлиял на финансовые последствия деятельности в результате исполнения сделок[2].

Все вышеперечисленные налоговые информационные ресурсы помимо классификации по функциям можно подразделить в зависимости от наличия доступа к ним у налогоплательщика (например, ФГИС «Меркурий), налогового органа (например, АСК НДС-2), налогоплательщика и налогового органа (например, ЕГРЮЛ).

В связи с ролью налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании в налоговых спорах нарушений законодательства о налогах и сборах необходимо включить понятие налоговых информационных ресурсов в п. 7 ч. 2 ст. 88 НК РФ, закрепив право налогового органа на использование информационных ресурсов и запрос сведений из них у компетентных лиц при налоговой проверке для выявления признаков, указывающих на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, налоговые информационные ресурсы помогают выявлять нарушения законодательства о налогах и сборах, а также дополняют арсенал источников доказывания, которые могут быть использованы налогоплательщиками и налоговыми органами при разрешении налоговых споров в досудебном и судебном порядке. Полагаем,

---

[1] См.: Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 11 марта 2022 г. по делу № А45-32471/2020. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/30288382-7c14-4c7c-8381-b35194a5f28b/5af8ff33-2f5d-4787-b231-8b15fb962e1d/A45-32471-2020_20220311_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

[2] См.: Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 11 марта 2022 г. по делу № А45-32471/2020.

что во избежание налоговых рисков в условиях цифровизации налогоплательщики должны учитывать роль налоговых информационных ресурсов в налоговых спорах и делать выбор в пользу отказа от схем ухода от налогообложения, переходить на более безопасную, правильную и легальную модель ведения деятельности. Налоговые органы, в свою очередь, должны идти в ногу со временем и использовать в своей деятельности всю совокупность налоговых информационных ресурсов для успешного выявления и доказывания в вышестоящем налоговом органе и суде фактов нарушения законодательства о налогах и сборах.

Следует обратить внимание и на некоторые проблемные вопросы направления документов по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС) и использования электронно-цифровой подписи (далее – ЭЦП).

Во-первых, подписание акта налоговой проверки, дополнений к нему и решения о привлечении к ответственности осуществляется ЭЦП руководителя налоговой инспекции даже в случаях, если налоговую проверку проводит заместитель руководителя, что находит свое подтверждение в судебной практике[1]. В силу ст. 6 Федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» информация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью. Из разъяснений ВАС РФ следует, что вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя)

[1] См.: Решение Арбитражного суда Саратовской области от 26 мая 2023 г. по делу № А57-12762/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/50e6dc72-043c-4ecd-82cb-8938c39754ec/d4d871bb-7e68-49d2-ab86-88766c9abb03/A57-12762-2022_20230526_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 19.10.2023).

налогового органа, который рассматривал указанные материалы, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения[1].

Несмотря на представленные позиции законодательства и ВАС РФ, судами вполне обоснованно подтверждена законность процедур подписания акта налоговой проверки, дополнений к нему и решения о привлечении к ответственности заместителем руководителя налоговой инспекции[2] (со ссылкой на п. 4 ст. 31 НК РФ) с использованием ЭЦП начальника инспекции. Тем не менее, как представляется, п. 31 НК РФ и ст. 6 Закона «Об электронной подписи» вступают в противоречие, в связи с чем требуется внести изменения в норму ст. 6 Закона «Об электронной подписи», дополнив ее положением о том, что информация в электронной форме, подписанная ЭЦП, является равнозначной собственноручной подписи, если иное не предусмотрено законом.

Во-вторых, налоговый орган стал направлять документы, связанные с проведением налоговой проверки и привлечением к ответственности, преимущественно по ТКС в соответствии с распоряжением ФНС России от 4 февраля 2020 г. № 16@ «Об отправке документов на бумажном носителе, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы»[3].

Налоговое же законодательство (ч. 5 ст. 100 НК РФ) рассматривает вручение под расписку и иные способы передачи акта налоговой проверки как равнозначные и взаимозаменяемые. Между тем в судебной практике встречается позиция о приоритетном способе направления – вручении под

---

[1] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный сайт Верховного Суда РФ. URL: https://www.vsrf.ru/documents/arbitration/17922/ (дата обращения: 04.05.2024).

[2] См.: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 марта 2023 г. № Ф04-8456/2022 по делу № А81-6516/2022. Доступ из картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/029e57f4-03c8-4f67-8e08-950188d44250/cfa08118-df4d-4e80-9b64-9ec5e65b63fc/A81-6516-2022_20230316_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 15.09.2024).

[3] Распоряжение ФНС России от 4 февраля 2020 г. № 16@ «Об отправке документов на бумажном носителе, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы» (в ред. от 2 августа 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

расписку. И только в случае невозможности такого вручения суды допускают направление акта налоговой проверки по ТКС[1].

В целях достижения правовой определенности и с учетом развития налоговых правоотношений целесообразно внести в НК РФ положения о приоритетном способе доставки документов по ТКС налогоплательщикам (иным подконтрольным лицам), подключенным к электронному документообороту.

Ученые подчеркивали, что «цифровые технологии могут работать как в интересах налогоплательщиков, так и против», поэтому важно при всех положительных качествах внедрения цифровых технологий важно правильно распределить ответственность за их некорректную работу между налоговым органом и налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом)[2]. Как справедливо отмечают правоведы, за любые технические сбои, ошибки искусственного интеллекта и иные действия, нарушающие права субъектов финансовых (налоговых) правоотношений, ответственность должна быть полностью возложена на государственные органы, внедряющие данные инновации[3].

---

[1] См.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2021 г. № Ф05-25455/21 по делу № А40-55951/2020. Доступ картотеки арбитражных дел. URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/a8922717-8c6b-43e8-bdfa-3c39f8535ebf/b750f065-1991-4918-a23d-38a34bd2f4be/A40-55951-2020_20211020_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 24.10.2024).

[2] *Гриценко В. В.* Права налогоплательщиков в цифровую эпоху: современное состояние и проблемы реализации // Актуальные проблемы защиты прав и свобод личности: теория, история, практика : Матер. XXI-ой заочн. всеросс. науч.-практич. конф., (Воронеж, 11 апреля 2023 г.) / Под ред. И.В. Потаниной. – Воронеж: Воронеж. филиал фед. гос. бюджет. образоват. учр. высш. образ. «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2023. С. 30.

[3] См.: *Алимбекова А.С.* Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики // Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом: сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Сарат. финанс.-правов. чтений науч. школы Н.И. Химичевой (г. Саратов, 23 мая 2019 г.). Саратов: Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2019. Ч. 1. С. 15–24.

Представляется целесообразным затронуть вопрос принятия справочников налогового мониторинга в 2023–2024 гг. Так, приказами ФНС России были утверждены следующие справочники:

- справочник видов документов, возможных к истребованию у налогоплательщиков на основании статей 93.1, 105.29 НК РФ[1];

- справочник перечня налогов, сборов, страховых взносов[2];

- справочник кодов строк налоговых деклараций[3];

- справочник статей Налогового кодекса РФ[4];

- справочник контролей (этапов контролей)[5];

- справочник регистров[6];

- справочник рисков[7];

- справочник этапов бизнес-процесса[8];

- справочник видов транспорта и транспортировки товаров[9];

---

[1] См.: Приказ ФНС России от 24 марта 2023 г. № ЕД-7-23/182@ «Об утверждении порядка ведения справочника видов документов, возможных к истребованию у налогоплательщиков на основании статей 93.1, 105.29 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

[2] См.: Приказ ФНС России от 18 апреля 2023 г. № ЕД-7-23/254@ «Об утверждении Порядка ведения справочника перечня налогов, сборов, страховых взносов» // СПС «КонсультантПлюс».

[3] См.: Приказ ФНС России от 18 апреля 2023 г. № ЕД-7-23/255@ «Об утверждении Порядка ведения справочника кодов строк налоговых деклараций» // СПС «Норматив.Контур».

[4] См.: Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/632@ «Об утверждении Порядка ведения справочника статей Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогового мониторинга» // СПС «Норматив.Контур».

[5] См.: Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/631@ «Об утверждении Порядка ведения справочника контролей (этапов контролей) для целей налогового мониторинга» // СПС «Гарант».

[6] См.: Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/633@ «Об утверждении Порядка ведения справочника регистров для целей налогового мониторинга» // СПС «КонсультантПлюс».

[7] См.: Приказ ФНС России от 27 июня 2024 г. № ЕД-7-23/497@ «Об утверждении Порядка ведения справочника рисков в целях налогового мониторинга» // СПС «КонсультантПлюс».

[8] См.: Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/535@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника этапов бизнес-процесса для целей налогового мониторинга» // СПС «КонсультантПлюс».

[9] См.: Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/536@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника видов транспорта и транспортировки товаров для целей налогового мониторинга» // СПС «Гарант».

- справочник видов полезных ископаемых[1].

Все перечисленные справочники включены в состав Цифрового налогового кодекса, разрабатываемого ФНС России с 2023 г., под которым следует понимать единую методологическую модель для проведения налогового мониторинга[2]. Оснащенность ФНС России различными сервисами постоянно совершенствуется. Так, количество сервисов налогового мониторинга, согласно официальным данным налогового органа, составляет более 50 (включая сервисы, связанные с лотерейными билетами)[3], 17 из них должны быть внедрены в 2024 г.

ФНС России указывает[4], что цифровой налоговой кодекс создан для совершенствования и развития расширенного информационного взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком в рамках реализации положений распоряжения Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р[5].

Цифровой налоговый кодекс может оказать влияние на частоту возникновения налоговых споров, а потому важно своевременно устранять выявляемые проблемы, препятствующие нормальному взаимодействию налогового органа и подконтрольного лица.

Учеными выдвинут ряд предложений, способных дополнить арсенал возможностей для досудебного урегулирования спора. Например, предлагается возможность предоставлять отсрочку по уплате налога в случае

---

[1] См.: Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/537@ «Об утверждении порядка ведения Справочника видов полезных ископаемых для целей налогового мониторинга» // СПС «Гарант».

[2] См.: Утверждены порядки ведения справочников для налогового мониторинга // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/15116446/ (дата обращения: 30.07.2024).

[3] См.: Налоговый мониторинг // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/taxatio№/refere№ce_work/taxmo№it/ (дата обращения: 02.08.2024).

[4] См.: Там же.

[5] Распоряжение Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга» // Официальный сайт Правительства РФ. URL: http://government.ru/docs/all/126478/ (дата обращения: 10.10.2024).

добровольной уплаты налогоплательщиком более половины суммы налоговых доначислений и вдвое уменьшить штрафные санкции в случае добровольной уплаты налогоплательщиком полной суммы налоговых доначислений до момента вступления в законную силу решения налогового органа по налоговой проверке и необжалования в дальнейшем указанных доначислений[1].

Следует указать и на изменения, связанные с проведенной налоговой реформой в 2025 г., которые также напрямую затронули сферу налоговых споров. Так, принятие Федерального закона от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ[2] повлечет за собой:

1) введение пятиступенчатой прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц;

2) увеличение налоговых вычетов;

3) повышение налоговой ставки по налогу на прибыль организаций до 25 %;

4) изменение условий применения УСН, включая повышение пороговых значений показателей деятельности налогоплательщиков в целях расширения возможности применения данного налогового режима;

5) возможность повышения налоговых ставок по налогу на имущество и земельному налогу в отношении дорогостоящих объектов недвижимости;

6) возникновение обязанности по уплате НДС (в размере 5, 7 и 20 %) у хозяйствующих субъектов, применяющих упрощенный режим налогообложения.

---

[1] См.: Распоряжение Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга».

[2] Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2024 г.) // СЗ РФ. 2024. № 29, ч. 3, ст. 4105; 2024. № 51, ст. 7843.

Представляется, что хозяйствующим субъектам необходима предварительная подготовка к налоговым реформам и заблаговременное осуществление финансового планирования. В противном случае количество разногласий может значительно возрасти, особенно в виду выделяемых учеными налогово-правовых последствий миграции бизнеса[1].

### 3.3. Тенденции развития досудебного порядка урегулирования налоговых споров

На современном этапе развития налоговых правоотношений продолжает оставаться актуальным вопрос эффективности инструментов, которые могли бы помочь в урегулировании налоговых споров. Минфином России утвержден План деятельности ФНС России на 2024 г. и плановый период 2025–2029 гг.[2], которым предусматривается лишь некоторая доработка отдельных направлений сферы досудебного урегулирования налоговых споров, в частности:

- доработка прикладных подсистем «Досудебное урегулирование споров», АИС «Налог-3» и интернет-сервиса «Узнать о жалобе»;

- выстраивание в АИС «Налог-3» сквозной системы прослеживаемости эпизода риска от стадии предпроверочного анализа до разрешения спора в судебном порядке;

- разработка и утверждение порядка рассмотрения жалоб посредством видео-конференц-связи (ВКС);

- реализация упрощенного порядка рассмотрения жалоб.

Само по себе успешное досудебное взаимодействие бизнеса и государства обеспечивает высокий уровень доверия налоговым органам, а

---

1 *Миронова С. М.* Миграция бизнеса внутри России: налогово-правовые последствия (на примере УСН) / С. М. Миронова, Ч. К. Сулейманов // Финансовое право. 2025. № 1. С. 16.

2 См.: Приказ Минфина России от 18 января 2024 г. № 03-00-03/ВН-1623 «План деятельности Федеральной налоговой службы на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов» // СПС «КонсультантПлюс».

также уменьшает финансовые и транзакционные издержки, потенциально возникающие при судебных разбирательствах[1].

С одной стороны, ФНС России опубликованы сведения об уменьшении количества вынесенных судами первой инстанции решений по заявлениям (искам) налогоплательщиков по налоговым спорам, прошедшим досудебное урегулирование (в 2021 г. – на 32,1 %[2], в 2022 г. – на 5,1 %[3]), что указывает на сохраняющуюся положительную динамику сокращения числа налоговых споров, разрешаемых в судебном порядке.

С другой стороны, анализируя официальные данные статистики Судебного департамента при Верховном Суде РФ[4], можно усмотреть признаки значительного расхождения в показателях указанных органов. Так, количество вынесенных судами решений по делам, ответчиком по которым является ФНС России (включая ее инспекции), за 2020–2023 гг. выросло примерно на 17 %, а доля судебных решений, по которым удовлетворены требования, – на 11 %, что проиллюстрировано в приложении 3.

Анализ данных, представленных в приложении, позволяет заключить следующее:

- имеется отрицательная динамика разрешения судами налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке: в суды с исками к ФНС России стали обращаться чаще, а процент удовлетворения требований подконтрольных лиц стабильно растет. В научной литературе также подчеркивается, что «количество дел, связанных с применением

---

[1] См.: *Аванесян Л.В.* Организация и методика проведения налоговых проверок в РФ: основания для досудебного урегулирования споров с налоговыми органами // Известия Чеченского государственного университета. 2022. № 3 (27). С. 141.

[2] См.: Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/№ews/activities_fts/10574446/ (дата обращения: 09.09.2023).

[3] См.: Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2021 год // Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.№alog.gov.ru/r№77/apply_fts/pretrial/12058294/ (дата обращения: 09.09.2023).

[4] См.: Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. URL: http://cdep.ru/?id=79 (дата обращения: 31.03.2024).

законодательства о налогах и сборах и поступивших в арбитражные суды, не имеет нисходящего тренда»[1];

- динамика разрешения судами налоговых споров, прошедших досудебное урегулирование, более отрицательная в сфере разрешения налоговых споров арбитражными судами. Количество вынесенных судами решений об удовлетворении требований (полностью и частично) по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц за 2020–2023 гг. увеличилось примерно на 38,88 %.

Представленные показатели, как видится, не отвечают запланированным налоговым органом[2], согласно которым соотношение количества судебных дел по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, удовлетворенных в пользу налогоплательщиков, и количества жалоб по налоговым спорам, оставленным без удовлетворения, на 2023 г. должно составлять не более 16 %.

Таким образом, в сфере налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, длительно сохраняется отрицательная динамика, что требует ее изменения, например внедрения альтернативных форм урегулирования налоговых споров в досудебном порядке, под которыми можно понимать основанную на инициативном использовании налогообязанными лицами систему правовых способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд[3]. Правоведы отмечают, что

---

[1] *Бочкарева Е.А., Смирнов О.С.* Об эффективности внесудебных способов урегулирования налоговых споров // Очерки новейшей камералистики. 2024. № 2. С. 3.

[2] См.: Приказ ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[3] См.: *Аракелова М.В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 8–9.

появление в законодательстве подобных инструментов является положительной тенденцией[1].

В качестве одного из таких инструментов можно рассматривать службу налоговых омбудсменов, которая, как отмечают ученые, позволит обеспечивать более надежную защиту прав налогоплательщиков, оперативное решение их задач и возникающих проблем[2], а также будет гарантировать сбалансированное правоприменение и сервисный характер деятельности налогового органа в части помощи налогоплательщику по соблюдению законодательства о налогах и сборах[3].

Уже на сегодняшний день бизнес-омбудсмены помогают налогоплательщикам в защите их прав и законных интересов в форме подготовки и направления письменных позиций в налоговый орган, что находит свое подтверждение в СМИ[4]. Особенно релевантным данный вопрос видится в условиях обозначенного налоговым органом ориентира на снижение нагрузки на судебную систему[5] и в связи с выделяемыми учеными идеями о дифференциации компетенции бизнес-омбудсменов и их сближении с институтом альтернативного разрешения споров[6].

---

[1] См.: *Нагорная Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах: монография. М.: Юстицинформ, 2006.

[2] См.: *Ильин А.Ю., Царева О.Е.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками // Евразийская адвокатура. 2022. № 2 (57). С. 57.

[3] См.: *Щекин Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. … д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 19.

[4] См.: Бизнес-омбудсмен помог предпринимателю в обжаловании решения налогового органа // Официальный сайт уполномоченного по защите прав предпринимателей в Брянской области. URL: https://ombudsma№biz32.ru/biz№es-ombudsme№-pomog-predpri№imatelyu-v-obzhalova№ii-reshe№iya-№alogovogo-orga№a/(дата обращения: 13.07.2023 г.); Уполномоченный Михаил Лисин помог предприятию избежать взыскания на сумму более 106 млн рублей // Официальный сайт уполномоченного по защите прав предпринимателей в Пензенской области. URL: https://ombudsma№bis.p№zreg.ru/№ews/№ashi-pobedy/4704/ (дата обращения: 13.07.2023).

[5] См.: Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» // СПС «КонсультантПлюс».

[6] См.: *Эмих В.В.* Омбудсмены, содействующие защите прав предпринимателей: тенденции и перспективы развития // Социум и власть. 2013. № 3 (41). С. 75.

В российском праве институт уполномоченного по защите прав предпринимателей, или бизнес-омбудсмена, не является новым, поскольку был введен в законодательную плоскость еще в 2013 г. Федеральным законом от 7 мая 2013 г. № 78-ФЗ «Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации» (в ред. от 14 октября 2024 г.) (далее – Федеральный закон от № 78-ФЗ)[1]. Несмотря на более чем десятилетнее функционирование института бизнес-омбудсмена в Российской Федерации, не получил детального рассмотрения вопрос, касающийся выделения налогового омбудсмена как особого участника налоговых правоотношений.

Между тем в модели, при которой бизнес-омбудсмены обладали «общей компетенцией», ученые обоснованно отмечают такие недостатки, как отсутствие специализации и учета специфики отношений с участием предпринимателей, а также ограниченные возможности детальной оценки уровня защиты прав предпринимателей и состояния бизнес-климата[2].

В других государствах имела и имеет место узкая специализация бизнес-омбудсменов, которая выражается в формировании именно налоговых омбудсменов. Налоговые омбудсмены созданы и реализуют свои полномочия в Азербайджане[3], Канаде[4], Пакистане[5], Южно-Африканской

---

[1] См.: СЗ РФ. 2013. № 19, ст. 2305; 2024. № 43, ст. 6300.

[2] См.: *Эмих В.В.* Уполномоченные по защите прав предпринимателей: зарубежный опыт и российская модель // Антиномии. 2014. № 14 (3). С. 179.

[3] См.: Приказ Министра налогов Азербайджанской Республики от 1 мая 2019 г. № 1917040100401200 // Официальный сайт Государственной налоговой службы Азербайджанской Республики. URL: https://www.taxes.gov.az/ru/page/vergi-ombudsmani-haqqinda-esasname (дата обращения: 17.07.2023).

[4] См.: Постановление Тайного совета Правительства Канады от 30 сентября 2020 г. № 2020-703 // Официальный сайт Правительства Канады. URL: https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson/corporate/about-us/order-council.html (дата обращения: 17.07.2023).

[5] См.: Указ Президента Республики Пакистан № F. 2(1)/2000-Pub // Официальный сайт налогового омбудсмена Пакистана. URL: https://fto.gov.pk/assets/img/fto_Ordinance_2000-_4th_draft_a.pdf (дата обращения: 17.07.2023).

Республике[1] и в других странах. В некоторых государствах фактически налоговыми омбудсменами являются специальные органы с другим наименованием (например, в Мексике это автономная организация «ПРОДЕКОН»)[2].

Особое внимание роли налоговых омбудсменов уделено на международном уровне, в Руководстве ООН по предотвращению и разрешению налоговых споров (далее – Руководство)[3], в котором рекомендовано предоставить налоговым омбудсменам функции аудита, независимой проверки и сбора информации и отмечены положительные результаты деятельности налоговых омбудсменов в странах, где они были утверждены. Например, «ПРОДЕКОН» высоко оценивается за различные способы помощи налогоплательщикам[4]: рассмотрение жалобы (налоговому органу выдается необязательное для исполнения решение); юридическое представительство во взаимодействии с налоговым органом, а также альтернативное урегулирование налогового спора в качестве посредника (к которому, по информации Руководства, с 2019 по 2021 г. прибегло более 10 тыс. налогоплательщиков). Данный факт показывает, что роль службы налоговых омбудсменов положительно оценивается на самом высоком международном уровне.

Стоит отметить, что служба налогового омбудсмена в Пакистане, Мексике и Канаде была введена еще в 2000 г., 2006 г. и в 2007 г. соответственно, что иллюстрирует устойчивость данной службы во времени

---

[1] См.: Закон о налоговой службе Южной Африки от 19 июля 2019 г. № 997 // Официальный сайт Правительства Южной Африки. URL: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201907/42584gon997.pdf (дата обращения: 28.07.2023).

[2] См.: Закон об адвокатской защите налогоплательщика Мексики от 4 сентября 2006 г. URL: https://www.global-regulation.com/translation/mexico/560316/law-organic-of-the-attorney-of-the-defense-of-the-taxpayer.html (дата обращения: 27.07.2023).

[3] Руководство ООН по предотвращению и разрешению споров // Официальный сайт ООН. URL: https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-dispute-avoidance-and-resolution (дата обращения: 25.07.2023).

[4] См.: Руководство ООН по предотвращению и разрешению споров. С. 102–103.

и ее пользу в урегулировании налоговых правоотношений, поскольку в противном случае она была бы упразднена.

Анализируя механизм работы налоговых омбудсменов в упомянутых странах, можно прийти к выводу, что роль и объем их полномочий сильно разнятся. Например, в Пакистане налоговые омбудсмены выполняют роль независимого органа по рассмотрению жалоб налогоплательщика, обладающего рядом полномочий: принудительная явка и допрос под присягой, принудительное предоставление документов, создание комиссии для допроса свидетелей и др.

В Канаде налоговые омбудсмены роль арбитра по налоговым спорам не выполняют, а только рассматривают жалобы на действия (бездействие) налогового органа, выявляют проблемы во взаимодействии между налоговым органом и налогоплательщиком.

В Южно-Африканской Республике налоговый омбудсмен также не является арбитром при досудебном урегулировании налоговых споров, а лишь помогает налогоплательщику разрешать конфликты с налоговым органом путем предоставления юридической консультации и подготовки документов.

Можно согласиться с точкой зрения Д.А. Курочкина о том, что в ЮАР процедура рассмотрения споров недостаточно четко определена[1], поскольку не в полной мере проработан порядок рассмотрения жалобы и отсутствуют сроки ее рассмотрения омбудсменом.

Как видно, налоговые омбудсмены могут выполнять разные функции. Во-первых, они могут быть лицами, оказывающими консультационную помощь, защищая прежде всего права и законные интересы налогоплательщиков.

---

[1] См.: *Курочкин Д.А.* Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. 2017. № 5 (116). С. 201.

Во-вторых, они могут выявлять системные проблемы в механизме досудебных налоговых споров для их дальнейшего устранения законодателем или налоговым органом.

В-третьих, налоговые омбудсмены могут являться самостоятельными субъектами, принимающими решения, обязательные для налоговых органов и налогоплательщиков, в том числе о привлечении к ответственности последних.

Представляется необходимым проанализировать возможность выполнения указанных функций в Российской Федерации.

В ст. 2 Федерального закона № 78-ФЗ отчетливо закреплена первая функция – защита прав и законных интересов российских и иностранных субъектов предпринимательской деятельности. Выполнение второй функции – выявления системных ошибок – Федеральным законом № 78-ФЗ прямо не предусмотрено, однако уполномоченные по защите прав предпринимателей вправе в соответствии со ст. 6 данного закона направлять в органы государственной власти и органы местного самоуправления предложения о принятии правовых актов, а также о приостановлении или отмене ряда подзаконных актов. Таким образом, вторая функция тоже может косвенно реализовываться бизнес-омбудсменами.

Анализируя третью функцию, стоит отметить, что действующее законодательство не наделяет бизнес-омбудсменов соответствующими полномочиями. НК РФ возлагает функцию арбитра, разрешающего спор в досудебном порядке, на налоговый орган – лицо, которое и вынесло решение.

Точка зрения о передаче полномочий налоговых органов по досудебному урегулированию налоговых споров за пределы органов налоговой системы не нова и уже высказывалась в юридической литературе[1]. Правоведы и экономисты сходятся во мнении о том, что «добавить авторитетности досудебному урегулированию споров можно посредством

[1] См.: *Жильцов А.С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // Финансовое право. 2005. № 9. С. 25.

создания независимого, самостоятельного административного квазисудебного органа, который не входит в структуру налоговой службы»[1]. Учеными предлагалось создание института налогового омбудсмена по аналогии с институтом финансового уполномоченного, который был образован путем издания специального закона[2].

С учетом развития налоговых правоотношений, имеющихся ориентиров на снижение нагрузки на судебную систему Российской Федерации и существующих отрицательных тенденций в сфере досудебного урегулирования налоговых споров представляется возможным в рамках законодательного оформления данного института принять федеральный закон «О налоговых омбудсменах», а также внести соответствующие изменения в НК РФ. Эта мера позволит включить в российское законодательство о налогах и сборах и российское налоговое право институт налоговых омбудсменов, что модернизирует современную систему досудебного урегулирования налоговых споров в соответствии с рекомендациями ООН. К тому же указанный шаг позволит в большей степени учесть интересы налогоплательщиков и придать налоговым правоотношениям более фидуциарный характер.

*Цель* службы налогового омбудсмена усматривается в эффективном урегулировании разногласий, возникающих в налоговой сфере между подконтрольным лицом (налогоплательщиком или иным лицом) и властным лицом, а также в предупреждении их развития до уровня судебного разбирательства. *Функции* службы налогового омбудсмена в механизме государственной власти заключались бы в досудебном урегулировании налоговых споров. *Задача* налогового омбудсмена видится в осуществлении полномочий в сфере досудебного урегулирования налоговых споров, а также

---

[1] *Деникаева Р.Н., Первышов Е.А., Динаева А.М.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. Т. 1, № 10 (130). С. 119.

[2] См.: *Ильин А.Ю., Царева О.Е.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками // Евразийская адвокатура. 2022. № 2 (57). С. 51–55.

в осуществлении координации, курирования и контроля деятельности службы.

В рамках федерального закона «О налоговых омбудсменах» было бы целесообразно выделить три главы: первая – «Статус, цели деятельности и полномочия налогового омбудсмена», вторая – «Порядок рассмотрения обращений налоговым омбудсменом», третья – «Организация взаимодействия налоговых органов с налоговым омбудсменом».

Имеющийся двухэтапный досудебный порядок урегулирования налоговых споров представляется важным сохранить в части выделения двухуровневой системы обжалования актов, действий и бездействия налоговых органов. Однако необходимо будет произвести замену органов, рассматривающих жалобы (апелляционные жалобы), для чего потребуется внесение изменений в раздел 7 НК РФ, а именно в ст. 138, 139, 139.1, 139.3, 140. Структуру института налогового омбудсмена в этом случае можно будет представить в виде федерального налогового омбудсмена и его региональных представительств в субъектах РФ.

Наличие одного органа на второй инстанции досудебного урегулирования налоговых споров, как видится, позволит более эффективно формировать единую правоприменительную практику. Безусловно, на этапе создания нового органа в Российской Федерации – налогового омбудсмена – возникнет вопрос обеспечения его кадровыми специалистами. В этом случае к работе будет необходимо привлечь имеющиеся квалифицированные кадры ФНС России, которые дополнительно пройдут соответствующую подготовку.

Помимо этого, должны быть выработаны единые рекомендации по анализу жалоб подконтрольных лиц и принятию решения с учетом наиболее частных ошибок, встречающихся в действующей административной и судебной практике по урегулированию и разрешению налоговых споров, в целях минимизации рисков обжалования решений налогового омбудсмена в судебном порядке.

Стоит обратить внимание и на тот факт, что создание службы налогового омбудсмена в российском налоговом праве не будет нарушать его структуру и являться противоречивым, поскольку станет частью субинститута досудебного урегулирования налоговых споров.

Безусловно, для того чтобы служба налогового омбудсмена была удобна и доступна для всех субъектов, необходимо, чтобы она была оснащена современными цифровыми технологиями. В научной литературе предлагался перечень подобных технологий, полезных во взаимодействии с финансовым уполномоченным, которые могут быть применимы и к службе налогового омбудсмена: работа с информационными базами, распределенные реестры, чат-боты и другие[1].

Опыт использования цифровых технологий в процессе взаимодействия налогоплательщика и налогового органа, потребителя финансовых услуг и финансового уполномоченного является эффективным и должен быть учтен при формировании института налоговых омбудсменов.

Кроме того, создание такого обязательного самостоятельного звена в досудебном урегулировании налоговых споров, как налоговый омбудсмен, позволит увеличить количество лиц, которые имеют доступ к налоговой тайне, в связи с чем на первоначальных этапах может возникнуть проблема недоверия подконтрольных лиц в вопросе передачи налоговой тайны должностным лицам аппарата налогового омбудсмена.

Вместе с тем видится, что данная проблема будет носить временный характер и разрешится самостоятельно при наличии четкого регламента работы со сведениями и документами, составляющими налоговую тайну, и

[1] См.: *Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В.* Институт финансового уполномоченного в механизме защиты прав потребителей финансовых услуг: опыт государств – членов Евразийского экономического союза // Гармонизация национальных правовых систем в условиях современного развития Евразийского экономического союза: сб. науч. ст. по матер. XVII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Ростов-на-Дону, 8–10 сентября 2022 г.) / под ред. А.Н. Позднышова, И.В. Рукавишниковой, Р.Г. Непранова. Ростов н/Д: Ростов. гос. эконом. ун-т «РИНХ», 2023. С. 135–142.

отсутствии резонансных инцидентов, связанных с незаконным разглашением налоговой тайны сотрудниками аппарата налогового омбудсмена.

Исходя из анализа международной практики и рекомендаций ООН, можно полагать, что служба налогового омбудсмена окажется эффективным альтернативным способом досудебного урегулирования налоговых споров. На сегодняшний день имеются подтверждения формирования и длительного существования подобных институтов в странах с различными правовыми системами.

Формирование службы налогового омбудсмена повлечет принятие соответствующего федерального закона и внесение изменений в НК РФ, а также потребует финансовых вложений со стороны государства. Однако есть основания считать, что цели модернизации досудебного порядка урегулирования налоговых споров с учетом мировых тенденций полностью оправдывают данные меры[1].

Другой тенденцией в условиях фактически складывающейся административной практики может стать правовое урегулирование процедуры медиации на стадии досудебного урегулирования налоговых споров. В НК РФ требуется добавить положения, закрепляющие условия и процедуру заключения медиативного соглашения, перечень лиц, уполномоченных на его подписание, бремя распределения расходов на услуги медиатора. В правовой литературе высказывалось мнение, что перспективы у данного института достаточно обширные, например в отношении применения налоговой медиации к международным налоговым спорам вместо согласительных процедур[2]. Внесение изменений видится обоснованным в том числе с учетом международного опыта по закреплению процедур медиации в нормативных правовых актах. В частности, в ст. 50 Правил применения Закона о пересмотре административной работы

---

[1] См.: *Карамышев Д.А.* Институт налоговых омбудсменов как способ досудебного урегулирования налоговых споров // Налоги. 2024. № 3. С. 26.

[2] См.: *Митин Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 133.

Китайской Народной Республики[1] обозначено, что если стороны достигают соглашения посредством медиации, то орган по административному пересмотру готовит посредническое письмо об административном пересмотре. В письме о медиации, в свою очередь, должны быть указаны ходатайство о пересмотре административного дела, факты, причины и результаты медиации. Письмо удостоверяется печатью органа, занимающегося пересмотром административного дела. Медиативное соглашение о пересмотре административного решения имеет юридическую силу после подписания обеими сторонами. Если в ходе медиации соглашение не достигнуто или одна из сторон отказывается от заключения соглашения до вступления его в силу, то орган административного надзора должен своевременно принять решение об административном пересмотре.

В основу правового регулирования могут быть положены нормы Федерального закона от 27 сентября 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», приказа ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» (в ред. от 10 мая 2017 г.)[2], письма ФНС России от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)». Представляется возможным внести изменения в статью 96.1 НК РФ «Участие медиатора», изложив ее в следующей редакции:

«1. В целях досудебного урегулирования налоговых споров налогоплательщик и налоговый орган в установленном Законе порядке вправе прибегнуть к процедуре медиации.

2. Полномочиями на подписание медиативного соглашения обладает руководитель ФНС России. Полномочия иных представителей ФНС России

---

[1] См.: Правила применения Закона о пересмотре административной работы Китайской Народной Республики // Официальный сайт Правительства КНР. URL: https://www.gov.cn/zwgk/2007-06/08/content_641675.htm (дата обращения: 12.09.2024).

[2] См.: Российская газета. 2014. 4 июня; Официальный интернет-портал правовой информации. URL: http://www.pravo.gov.ru, 29.05.2017.

определяются в доверенности, подготавливаемой соответствующим управлением центрального аппарата ФНС России, визируемой начальником юридической службы ФНС России и подписываемой Руководителем.

3. Не могут быть заключены медиативные соглашения по делам об оспаривании нормативных актов и делам об административных правонарушениях.».

Альтернативой заключения мировых соглашений в суде на этапе досудебного урегулирования налоговых споров могли бы стать компромиссные соглашения, обозначенные ранее. Д.А. Митин подчеркивает перспективы развития института уступок и компромиссов в рамках налоговых правоотношений[1]. Стоит отметить, что заключение таких соглашений позволит уменьшить издержки в рамках проведения налогового администрирования, а также повысит шансы на мирное урегулирование возникшего налогового спора.

Анализ законодательства о налогах и сборах стран, не внесенных в перечень недружественных[2], а именно налоговых кодексов стран Содружества Независимых Государств, например Республики Беларусь[3], Республики Казахстан[4], Кыргызской Республики[5], не обнаружил

---

[1] См.: *Митин Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 131.

[2] См.: Распоряжение Правительства РФ от 5 марта 2022 г. № 430-р «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц» (в ред. от 29 октября 2022 г.) // Официальный сайт Правительства РФ. URL: http://government.ru/docs/all/139595/ (дата обращения: 25.05.2024).

[3] См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь // Официальный сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. URL: https://nalog.gov.by/tax_code/ (дата обращения: 10.09.2024).

[4] См.: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изм. и доп. по сост. на 9 сентября 2024 г.) // СПС «ЮРИСТ». URL: online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&pos=4;-108#pos=4;-108&sel_link=1006236835 (дата обращения: 11.09.2024).

[5] См.: Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3 (в ред. от 2 февраля 2024 г.) // Официальный сайт Министерства юстиции Кыргызской

нормативного закрепления института налоговых компромиссов. В законодательстве же Китайской Народной Республики[1], напротив, нормативно установлена возможность заключения соглашений с налоговым органом. Однако такие соглашения впоследствии должны быть утверждены органом административного надзора, который осуществляет их проверку на наличие в содержании ущерба общественным интересам общества, законным правам и интересам других лиц.

Интересна точка зрения китайских правоведов о том, что заключение мирового соглашения может быть несправедливым из-за манипулирования и злоупотребления властью со стороны налоговых органов[2]. Между тем налогоплательщики, как представляется, свободны в решении о заключении подобного рода соглашений, а потенциальный вред от таких явлений не перевешивает пользу, обусловленную возможностью добровольно урегулировать конфликт между налоговым органом и налогоплательщиком в досудебном порядке. Данный вопрос особенно актуален с учетом возможности отнесения Китайской Народной Республики к традиционной правовой семье, где обществом поощряется урегулирование споров во внесудебном порядке.

В некоторых недружественных странах также урегулированы некоторые вопросы, касающиеся заключения компромиссных соглашений. Например, в США нельзя прибегнуть к медиации, если существует

---

Республики. URL: https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/2264/ru (дата обращения: 27.02.2024).

[1] В силу отсутствия единого Налогового кодекса анализировались статьи нескольких нормативных правовых актов, в частности:

ст. 40 Правил применения Закона о пересмотре административной работы Китайской Народной Республики // Официальный сайт Правительства КНР. URL: https://www.gov.cn/zwgk/2007-06/08/content_641675.htm (дата обращения: 12.09.2024);

ст. 87 Правил налогового административного контроля // Официальный сайт Правительства КНР. URL: https://www.gov.cn/gongbao/content/2010/content_1688566.htm (дата обращения: 12.09.2024).

[2] См.: *Чжан Йетун.* Дилеммы и ответы на систему административного пересмотра и примирения налогов. URL: https://pdf.hanspub.org/ojls20240400000_54783223.pdf (дата обращения: 13.09.2024).

возможность урегулирования споров путем достижения компромисса (Offer in Compromise)[1].

Согласно данным официального сайта Правительства США[2], компромиссное соглашение может привести к уменьшению действительной налоговой задолженности, если имеют место финансовые трудности. Для подготовки такого соглашения создана специальная форма[3]; заполнив ее, можно увидеть предварительную сумму налоговой задолженности по соглашению, которую может утвердить налоговая служба США. Большинство налоговых споров в США завершаются в досудебном порядке, а Служба внутренних доходов имеет для этого различные инструменты[4].

В Германии также имеется возможность заключения соглашений до принятия решения налоговым органом по результатам проведения налоговых проверок без применения штрафных санкций для налогоплательщика.

Для развития данного института, с учетом его положительных черт, в целях стимулирования налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств на первичных этапах налогового контроля учеными предлагалась возможность предоставления налогоплательщику более выгодных условий по уплате установленных сумм, например лучшие условия рассрочки платежа, которые станут недоступными на более поздних этапах проверки[5].

---

[1] См.: *Митин Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров // Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15, № 3. С. 127.

[2] См.: Offer in compromise // Официальный сайт Правительства США. URL: https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise (дата обращения: 22.09.2024).

[3] Offer In Compromise Pre-Qualifier // Официальный сайт налоговой службы США. URL: https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/ (дата обращения: 22.09.2024).

[4] См.: *Цветкова Е.А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2 (63). С. 61.

[5] См.: *Цветкова Е.А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2 (63). С. 62, 132.

Принимая во внимание цифровизацию налоговых правоотношений, налогоплательщику (иному подконтрольному лицу) в случае нормативного закрепления данного института следовало бы проработать возможность подачи заявки на инициирование процедуры заключения налогового компромисса, контроль этапов процедуры, сроки и получение результата в электронном виде, например с использованием личного кабинета налогоплательщика.

Аналогичную возможность следовало было бы предоставить налогоплательщикам (иным подконтрольным лицам) и в отношении процедуры медиации.

И.А. Жестков и Д.И. Яковлев справедливо отмечали, что для успешного развития сферы досудебного урегулирования налоговых споров необходимы, в частности, следующие факторы[1]:

– высокая степень открытости и предсказуемости рассмотрения жалоб фискальными органами и судами;

– формирование не только судебной, но и медиативной практики рассмотрения налоговых споров;

– перевод бремени доказывания в суде на сторону, которая отказывается от сотрудничества;

– право суда требовать проведения новой налоговой проверки.

Юристы-практики также вполне обоснованно указывают в качестве стратегической цели развития сферы досудебного урегулирования налоговых споров развитие внесудебных механизмов, которое недостижимо без качественно нового подхода, предусматривающего в том числе:

– контроль за законностью и обоснованностью решений, вынесенных нижестоящими налоговыми органами;

– предотвращение налоговых споров;

– развитие примирительных процедур;

---

[1] См.: *Жестков И.А., Яковлев Д.И.* Генезис и развитие правового регулирования досудебного и внесудебного урегулирования налоговых споров между ФНС России и налогоплательщиками // Право и государство: теория и практика. 2022. № 6 (210). С. 76.

– максимальную оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке, неконфронтационный подход;

– мотивацию налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров[1].

Обозначенные позиции ученых и практиков по данному вопросу заслуживают самого пристального внимания и позволяют определить их в качестве приоритетных направлений развития досудебного урегулирования налоговых споров наравне с такими направлениями, как развитие альтернативных внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров, в частности института медиации, института уступок и компромиссов, а также проведение реформы с целью создания независимого органа, не заинтересованного в результате рассмотрения жалобы подконтрольных лиц, например, службы налогового омбудсмена.

Налоговый орган, безусловно, всегда вносил значительный вклад в реформирование системы досудебного урегулирования споров на протяжении всего периода ее развития и продолжает ставить новые задачи по ее совершенствованию. Однако текущее положение дел в этой сфере, отсутствие позитивной динамики заставляют задуматься над эффективностью принимаемых мер, системы досудебного урегулирования налоговых споров в целом и по-новому проанализировать имеющиеся подходы. За изучением практических материалов в исследуемой сфере непременно должна следовать и наука российского налогового права, задача которой – осуществить теоретическую проработку различных вопросов, способных в будущем воплотиться в действующих нормах законодательства о налогах и сборах. Доктринальная проработка каждого нового института в налоговом праве необходима и предполагает безусловную выверку сохранения баланса частных и публичных интересов в данной сфере.

---

[1] См.: *Айсуакова Р.Б.* О тенденциях развития досудебного урегулирования налоговых споров // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: матер. XV Междунар. науч. конф. (г. Уфа, 6–8 июня 2022 г.). Уфа: Изд-во Уфим. гос. авиац. тех. ун-та, 2022. С. 53–54.

Для достижения основной цели досудебного урегулирования налоговых споров, обозначенной налоговым органом, заключающейся в дальнейшем снижении нагрузки на судебную систему и формировании положительной динамики в этом направлении представляется необходимым внесение качественно новых изменений прежде всего в законодательство о налогах и сборах, с учетом мирового опыта, публично-правовых наук в целом и науки российского налогового права в частности, а также складывающейся административной практики и ее инструментов, которые уже используются в практической деятельности.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящем диссертационном исследовании урегулирование (разрешение) налоговых споров впервые рассмотрено как комплексный институт права, включающий в себя досудебное урегулирование налоговых споров, судебный порядок их разрешения, а также иные альтернативные способы (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

Выделяются следующие признаки института налогового спора:

– устойчивость налогово-правовых норм;

– однородность фактического содержания;

– нормативная обособленность;

– юридическое единство.

В свою очередь правовые нормы, регулирующие досудебное урегулирование налоговых споров, являются частью института налоговых споров - субинститутом, поскольку не распространяют свое действие на разрешение налоговых споров в судебном порядке, а также не в полной мере регламентируют урегулирование разногласий путем альтернативных способов. К признакам субинститута досудебного урегулирования налоговых споров можно отнести следующие:

- единый понятийный аппарат (в частности, содержатся понятия «жалоба», «апелляционная жалоба», «налоговое правонарушение»);

- уникальный механизм урегулирования налогового спора (указаны сроки подачи жалобы (апелляционной жалобы), виды решений по итогам рассмотрения жалобы и пр.);

- нормативная обособленность (нормы содержатся преимущественно в разделе VII НК РФ).

Досудебное урегулирование налоговых споров продолжает оставаться значимой компонентой комплексного института права налоговых споров и неотъемлемой частью государственного механизма, направленного на

регулирование общественных отношений между налогоплательщиками (подконтрольными лицами) и налоговыми органами, с учетом соблюдения баланса частных и публичных интересов. Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров важна как для государства в плане достижения задач по снижению нагрузки на судебную систему, повышению доверия к органам государственной власти, так и для частных субъектов по защите их прав и законных интересов в сфере налогообложения.

В результате анализа статистических данных Судебного департамента Верховного Суда РФ выявлено, что действующая система досудебного урегулирования налоговых споров не имеет позитивных тенденций по снижению количества налоговых разногласий, рассматриваемых в судебном порядке, что требует переосмысления сущности и признаков налоговых споров, определения их правовой природы и поиска правовых инструментов, которые могли бы оказать действенную помощь в пересмотре системы досудебного урегулирования налоговых споров.

Предложена авторская дефиниция понятия «налоговый спор» как разногласия, возникающего по поводу соблюдения положений законодательства о налогах и сборах между властным субъектом в лице налогового (таможенного) органа и подконтрольным (налоговообязанным) субъектом в лице налогоплательщика (плательщика сборов, плательщика страховых взносов), налогового агента, лиц, привлекаемых к налоговой ответственности, и урегулируемого (разрешаемого) в досудебном порядке, судебном порядке, а также с помощью иных альтернативных способов (медиация, самозащита, обращение в органы прокуратуры, к уполномоченным по правам предпринимателей, компромиссные соглашения).

К признакам налогового спора относятся следующие:

- наличие двух сторон: властного субъекта (в лице налогового органа, а также таможенного органа, выполняющего функции налогового органа) и подконтрольного субъекта (в лице налогоплательщика (плательщика сборов,

плательщика страховых взносов)), налогового агента и лиц, привлекаемых к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- возникновение в связи с соблюдением положений законодательства о налогах и сборах;

- наличие возражения, выраженного в активной (подача возражений, пояснений, жалоб (апелляционных жалоб) в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях) или пассивной форме (неисполнение требований налогового органа).

Элементами юридической конструкции налогового спора, урегулируемого в досудебном порядке, являются субъект, субъективная сторона, объект и объективная сторона;

Авторская классификация налоговых споров, урегулируемых в досудебном порядке, включает ряд критериев:

а) по объекту (типу правоотношений) подразделяются на возникшие в сфере общественных отношений, связанных:

- с осуществлением налогового контроля;

- обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

- привлечением к ответственности за совершение налогового правонарушения;

б) по субъектному составу подразделяются в зависимости от участия на:

- простые (с участием только сторон);

- расширенные (с участием лиц, содействующих урегулированию налогового спора);

в) по объективной стороне подразделяются в зависимости от юридического факта, породившего их, на возникшие в результате:

- активной подачи возражений (устных объяснений) на акт налоговой проверки;

- невыполнения неправомерных актов и требований налоговых органов;

- подачи жалобы (апелляционной жалобы) на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц;

- подачи возражений на акт об обнаружении признаков налоговых правонарушений;

- подачи возражений на акт налоговой проверки при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- направления пояснений в рамках налогового мониторинга;

г) по субъективной стороне подразделяются на возникшие по инициативе подконтрольного лица:

- по экономическим мотивам;

- соображениям справедливости;

- в целях злоупотребления правом.

Налоговый спор, урегулируемый в досудебном порядке, может находиться в следующих стадиях:

- предконфликтной (формирование необходимых предпосылок возникновения конфликта);

- конфликтной (осознание причины конфликта и совершение действий, порождающих спор);

- постконфликтной (завершение конфликта, оценка его результатов).

Анализ налоговых споров в досудебном порядке позволил обозначить доктринальные принципы налоговых споров, а именно: законность, надлежащее обеспечение прав и интересов участников налоговых правоотношений, единство прав и обязанностей, презумпцию невиновности, справедливость, обратную силу закона, правовую определенность, поддержание доверия граждан к закону и действиям государства, запрет на противоречивое поведение (эсстопель), равенство лиц, привлекаемых в

налоговой ответственности, клиентоориентированность, информационную открытость.

Преимущества урегулирования налоговых споров в досудебном порядке заключаются в отсутствии необходимости несения издержек, связанных с рассмотрением спора, и его более быстром урегулировании.

Отдельное внимание в диссертации уделено международному опыту. Изучены альтернативные способы урегулирования налоговых споров в других странах с качественно разными правовыми системами. Сделан вывод о том, что с учетом мировой практики представляется обоснованным выделение в российской системе досудебного урегулирования налоговых споров службы налогового омбудсмена как независимого органа, не заинтересованного в результате принятия решения по жалобе.

В процессе работы были изучены альтернативные формы досудебного урегулирования налоговых споров. Подчеркнуты их недостаточное применение на практике и направленность налогового органа на более широкое их применение. В связи с тем, что заключение соглашений между властным и подконтрольным лицом способно приводить к завершению налоговых споров, видится необходимость в его дальнейшем детальном осмыслении и проработке с последующим закреплением в законодательстве о налогах и сборах.

Диссертационное исследование позволило оценить всеобъемлющий характер влияния цифровизации на сферу досудебного урегулирования налоговых споров, выявить существующие, связанные с этим влиянием проблемы, а также проследить планы ФНС России по дальнейшей модернизации и упрощению взаимодействия с налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами). Кроме того, в работе отражен анализ влияния проведения налоговой реформы на баланс прав и законных интересов налогоплательщиков.

В целях всестороннего изучения баланса прав и законных интересов, возникающих между налоговым органом и налогоплательщиком (иным

подконтрольным лицом), осуществлен анализ действующей судебной практики, ключевых постановлений Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, отражающих позиции по материальным и процессуальным аспектам урегулирования налоговых споров в досудебном порядке.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ИСТОЧНИКОВ

## I. Нормативные правовые акты

### *1.1. Международные правовые акты*

1. Поправка к закону «О соглашении между Правительством Латвийской Республики и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и о предотвращении от уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» и Протокол к нему (заключено в г. Москве 20 декабря 2010 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства Латвийской Республики. – URL: https://likumi.lv/ta/en/en/id/332353 (дата обращения: 19.01.2023).

2. Руководство ООН по предотвращению и разрешению споров [Электронный ресурс] // Официальный сайт ООН. – URL: https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-dispute-avoidance-and-resolution (дата обращения: 25.07.2023).

### *1.2. Нормативные правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации*

3. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм., одобр. в ходе общерос. голосования 1 июля 2020 г.) [Текст] // Рос. газ. – 1993. – 25 дек.; Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2020. – № 11, ст. 1416.

4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 1 апреля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 30, ст. 3012; 2025. – № 14, ст. 1587.

5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) // [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32, ст. 3301; 2025. – № 31, ст. 4669.

6. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 46, ст. 4532; 2025. – № 31, ст. 4698.

7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ (в ред. от 7 июля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2015. – № 10, ст. 1391; 2025. – № 28, ст. 3844

8. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 1, ч. 1, ст. 1; 2025. – № 31, ст. 4656.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 29 ноября 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2024. – № 49, ч. 1, ст. 7409.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32, ст. 3340; 2025.– № 31, ст. 4629.

11. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 31 июля 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 1, ст. 3; 2025. – № 31, ст. 4660.

12. Федеральный закон от 29 декабря 1994 г. № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» (в ред. от 1 мая 2022 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1995. – № 1, ст. 1; 2022. – № 18, ст. 3017.

13. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. от 8 августа 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. – № 33, ч. 1, ст. 3431; 2024. – № 33, ч. 1, ст. 4983.

14. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 23 мая 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2002. – № 43, ст. 4190; 2025. – № 31, ст. 4706.

15. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (в ред. от 24 июня 2025 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2006. – № 31, ч. 1, ст. 3448; 2025. –№ 26, ч. 1, ст. 3486.

16. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (в ред. от 14 июля 2022 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2006. – № 31, ч. 1, 2, ст. 3436; 2022. – №29, ч. 2, ст. 5230.

17. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 25 октября 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2009. – № 1, ст. 15; 2024. – № 44, ст. 6489.

18. Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (в ред. от 26 декабря 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. – № 1, ст. 2; 2025. – № 31, ст. 4697.

19. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (в ред. от 26 июля 2019 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31, ст. 3824; 2019. – № 30, ст. 4099.

20. Федеральный закон от 7 мая 2013 г. № 78-ФЗ «Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации» (в ред. от 14 октября 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2013. – № 19, ст. 2305; 2024. – № 43, ст. 6300.

21. Федеральный закон от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2013. – № 27, ст. 3445.

22. Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024

г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2016. – № 1, ч. 1, ст. 2; 2024. – № 33, ч. 1, ст. 4947.

23. Федеральный закон от 4 июня 2018 г. № 123-ФЗ «Об уполномоченном по правам потребителей финансовых услуг» (в ред. от 25 декабря 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2018. – № 24, ст. 3390; 2024. – № 1, ст. 13.

24. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» (в ред. от 29 ноября 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2018. – № 49, ч. 1, ст. 7494; 2024. – № 49, ч. 1, ст. 7409.

25. Федеральный закон от 29 декабря 2020 г. № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 31 июля 2023 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2021. – № 1, ч. 1, ст. 9; 2023. – № 32, ч. 1, ст. 6121.

26. Федеральный закон от 21 декабря 2021 г. № 414-ФЗ «Об общих принципах организации публичной власти в субъектах Российской Федерации» (в ред. от 13 декабря 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2021. – № 52, ст. 8793; 2025. – № 31, ст. 4681.

27. Федеральный закон от 9 марта 2022 г. № 52-ФЗ «О внесении изменений в статьи 4 и 45 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2022. – № 11, ст. 1602.

28. Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2022. – № 29, ч. 2, ст. 5230; 2024. – № 33, ч. 1, ст. 4955.

29. Федеральный закон от 28 декабря 2022 г. № 564-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой и часть вторую Налогового кодекса

Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2023. – № 1, ч. 1, ст. 11.

30. Федеральный закон от 31 июля 2023 г. № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. от 29 октября 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2023. – № 32, ч. 1, ст. 6121; 2024. – № 45, ст. 6693.

31. Федеральный закон от 12 декабря 2023 г. № 565-ФЗ «О занятости населения в Российской Федерации» (в ред. от 8 августа 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2013. – № 19, ст. 2305; 2024. – № 33, ч. 2, ст. 5020.

32. Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в ред. от 12 декабря 2024 г.) [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2024. – № 29, ч. 3, ст. 4105; 2024. – № 51, ст. 7843.

33. Федеральный закон от 8 августа 2024 г. № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2024. – № 33, ч. 1, ст. 4955.

34. Указ Президента РФ от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы» [Текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2017. – № 20, ст. 2901.

35. Указ Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» [Электронный ресурс] // Электронный фонд правовых и нормативно-технических

документов. – URL: https://docs.cntd.ru/document/557309575 (дата обращения: 26.09.2024).

36. Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. № 162-р «О плане мероприятий ("дорожной карте") "Совершенствование налогового администрирования"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. – URL: http://government.ru/docs/all/90316/ (дата обращения: 15.11.2023).

37. Распоряжение Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. – URL: http://government.ru/docs/all/126478/ (дата обращения: 10.10.2024).

38. Распоряжение Правительства РФ от 5 марта 2022 г. № 430-р «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц» (в ред. от 29 октября 2022 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. – URL: http://government.ru/docs/all/139595/ (дата обращения: 25.05.2024).

39. Приказ Минтруда России от 2 февраля 2024 г. № 40н «Об утверждении перечня сведений и информации, в том числе составляющих налоговую тайну, передаваемых налоговыми органами Российской Федерации в межведомственные комиссии субъектов Российской Федерации по противодействию нелегальной занятости, а также в территориальные органы Федеральной службы по труду и занятости в порядке межведомственного взаимодействия» [Электронный ресурс] // Официальное опубликование правовых актов. – URL: http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202402290062?index=2 (дата обращения: 21.08.2024).

40. Приказ Минфина России от 18 января 2024 г. № 03-00-03/ВН-1623 «План деятельности Федеральной налоговой службы на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

41. Приказ ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

42. Приказ ФНС России от 17 февраля 2014 г. № ММВ-7-7/53@ «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» (в ред. от 10 мая 2017 г.) [Текст, электронный ресурс] // Рос. газ. – 2014. – 4 июня; Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: http://www.pravo.gov.ru, 29.05.2017.

43. Приказ ФНС России от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

44. Приказ ФНС России от 8 июля 2019 г. № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

45. Приказ ФНС России от 25 ноября 2020 г. №Д-7-9/848@ «Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании

утратившим силу приказа ФНС России от 23 января 2018 года № ММВ-7-9/36@» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России.

46. Приказ ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

47. Приказ ФНС России от 14 февраля 2022 г. № ЕД-7-20/106@ «Об утверждении Порядка использования мобильного приложения "Мой налог"» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

48. Приказ ФНС России от 19 мая 2022 г. № ЕД-7-9/417@ «О проведении опытной эксплуатации прикладного программного обеспечения транзакционных подсистем налогового администрирования и подсистем аналитической деятельности АИС "Налог-3" в части реализации "Туннельного сценария" для обработки, хранения, анализа и передачи причин возникновения споров» (в ред. от 3 июня 2022 г.) [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

49. Приказ ФНС России от 15.06.2022 № ЕД-7-30/490@ «Об утверждении Декларации человекоцентричности ФНС России». [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

50. Приказ ФНС России от 24 марта 2023 г. № ЕД-7-23/182@ «Об утверждении порядка ведения справочника видов документов, возможных к истребованию у налогоплательщиков на основании статей 93.1, 105.29 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

51. Приказ ФНС России от 18 апреля 2023 г. № ЕД-7-23/254@ «Об утверждении Порядка ведения справочника перечня налогов, сборов, страховых взносов» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

52. Приказ ФНС России от 18 апреля 2023 г. № ЕД-7-23/255@ «Об утверждении Порядка ведения справочника кодов строк налоговых деклараций» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Норматив.Контур».

53. Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/631@ «Об утверждении Порядка ведения справочника контролей (этапов контролей) для целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

54. Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/632@ «Об утверждении Порядка ведения справочника статей Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Норматив.Контур».

55. Приказ ФНС России от 14 сентября 2023 г. № ЕД-7-23/633@ «Об утверждении Порядка ведения справочника регистров для целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Приказ ФНС России от 27 июня 2024 г. № ЕД-7-23/497@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника рисков в целях налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/535@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника этапов бизнес-процесса для целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/536@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника видов транспорта и транспортировки товаров для целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

59. Приказ ФНС России от 5 июля 2024 г. № ЕА-7-23/537@ «Об утверждении Порядка ведения Справочника видов полезных ископаемых для

целей налогового мониторинга» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

60. Распоряжение ФНС России от 4 февраля 2020 г. № 16@ «Об отправке документов на бумажном носителе, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы» (в ред. от 2 августа 2024 г.) [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

61. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350 [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

62. Письмо Минфина России от 5 апреля 2019 г. № 03-03-06/1/23955 «Об особенностях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

63. Письмо Минфина России от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 «О применении положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

64. Письмо ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

65. Письмо ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

66. Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

67. Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Письмо ФНС России от 28 декабря 2017 г. № ЕД-4-2/26807 «О рассмотрении обращения» [Электронный ресурс] // Время бухгалтера. – URL: https://www.v2b.ru/documents/pismo-fns-rf-ot-28-12-2017-ed-4-2-26807/ (дата обращения: 11.09.2023).

69. Письмо ФНС России от 7 сентября 2018 г. № ЕД-4-2/17467@ «Об информационном ресурсе "Риски"» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

70. Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

71. Письмо ФНС России от 21 апреля 2021 г. № БС-4-11/5473@ «О направлении информации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

72. Письмо ФНС России от 16 сентября 2021 г. № АБ-4-20/13183@ «О рассмотрении обращения» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант».

73. Письмо ФНС России от 25 марта 2022 г. № БС-4-11/3605 «О направлении информации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Письмо ФНС России от 10 октября 2022 г. № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

75. Письмо ФНС России от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

76. Письмо ФНС России от 3 октября 2023 г. № БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

77. Закон Чувашской Республики от 23 июля 2001 г. «О вопросах налогового регулирования в Чувашской Республике, отнесенных законодательством Российской Федерации к ведению субъектов Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный портал органов власти Чувашской Республики. – URL: https://cap.ru/doc/laws (дата обращения: 25.09.2024).

### *1.3. Зарубежные правовые акты*

78. Закон об адвокатской защите налогоплательщика Мексики от 4 сентября 2006 г. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.global-regulation.com/translation/mexico/560316/law-organic-of-the-attorney-of-the-defense-of-the-taxpayer.html (дата обращения: 27.07.2023).

79. Закон о налоговой службе Южной Африки от 19 июля 2019 г. № 997 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства Южной Африки. – URL: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201907/42584gon997.pdf (дата обращения: 28.07.2023).

80. Закон о пересмотре административной работы Китайской Народной Республики [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства КНР. – URL: https://www.gov.cn/zwgk/2007-06/08/content_641675.htm (дата обращения: 12.09.2024).

81. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 г. № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изм. и

доп. по сост. на 9 сентября 2024 г.) [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «ЮРИСТ». URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&pos=4;-108#pos=4;-108&sel_link=1006236835 (дата обращения: 11.09.2024).

82. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 г. № 3 (в ред. от 2 февраля 2024 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства юстиции Кыргызской Республики. – URL: https://cbd.minjust.gov.kg/112340/edition/2264/ru (дата обращения: 27.02.2024).

83. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – URL: https://nalog.gov.by/tax_code/ (дата обращения: 10.09.2024).

84. Постановление Тайного совета Правительства Канады от 30 сентября 2020 г. № 2020-703 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства Канады. – URL: https://www.canada.ca/en/taxpayers-ombudsperson/corporate/about-us/order-council.html (дата обращения: 17.07.2023).

85. Приказ Министра налогов Азербайджанской Республики от 1 мая 2019 г. № 1917040100401200 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Государственной налоговой службы Азербайджанской Республики. – URL: https://www.taxes.gov.az/ru/page/vergi-ombudsmani-haqqinda-esasname (дата обращения: 17.07.2023).

### *1.4. Правовые акты, утратившие силу*

86. Приказ ФНС России от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка ее заполнения, а также форматов и порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещения) по ним в электронной форме» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

87. Приказ ФНС России от 11 мая 2021 г. № ЕД-7-23/477@ «Об утверждении форм и форматов документов, используемых при составлении мотивированного мнения налогового органа в электронной форме, а также формы

мотивированного мнения налогового органа и требований к его составлению» [Электронный ресурс] // Официальный интернет-портал правовой информации. – URL: http://pravo.gov.ru, 10.08.2021.

88. Указ Президента Республики Пакистан № F. 2(1)/2000-Pub [Электронный ресурс] // Официальный сайт налогового омбудсмена Пакистана. – URL: https://fto.gov.pk/assets/img/fto_Ordinance_2000-_4th_draft_a.pdf (дата обращения: 17.07.2023).

### *1.5. Проекты правовых актов*

89. Законопроект № 343435-8 [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. – URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/343435-8 (дата обращения: 10.09.2023).

90. Законопроект № 529775-6 [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. – URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6 (дата обращения: 25.02.2024).

91. Законопроект № 529626-6 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ. – URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/529626-6 (дата обращения: 26.09.2024).

92. Законопроект № 577665-8 [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. – URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/577665-8 (дата обращения: 20.07.2024).

93. Законопроект № 782260-8 [Электронный ресурс] // Система обеспечения законодательной деятельности. – URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/782260-8 (дата обращения: 25.11.2024).

## II. Материалы правоприменительной практики

94. Определение Верховного Суда РФ от 20 апреля 2020 г. № 302-ЭС20-4338 по делу № А33-2841/2019 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4ff99083-2871-476e-

8282-bdc74b435339/bf3a693b-f7fb-4966-8eb4-32f867200323/A33-2841-2019_20200420_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.12.2023).

95. Определение Верховного Суда РФ от 9 августа 2021 г. № 215-ПЭК21 по делу № А76-46624/2019 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/b1760b67-573e-45dd-9881-a2adf7a358cf/e2738d88-d8ef-4349-8510-b81327dcd735/A76-46624-2019_20210809_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

96. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант» (дата обращения: 04.05.2024).

97. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 апреля 2019 г. № 9-АД19-10 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://vsrf.ru/lk/practice/stor_pdf/1764598 (дата обращения: 01.11.2023).

98. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22 июня 2021 г. № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства» [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fdd15bd3-c125-46c0-8786-66d01df64ee0/98c61c5d-908f-49e0-ab3b-cbef6510badf/A53-18339-2023_20240319_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

99. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 июня 2022 г. № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства РФ и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://www.vsrf.ru/files/31329/ (дата обращения: 15.09.2023).

100. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о

разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32743.pdf (дата обращения: 02.03.2024).

101. Определение Конституционного Суда РФ от 27 февраля 2018 г. № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества "Кредит Европа Банк" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision324197.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

102. Определение Конституционного Суда РФ от 9 марта 2023 г. № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ "О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision671151.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

103. Определение Конституционного Суда РФ от 25 апреля 2023 г. № 790-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "ВЕЗУ" на нарушение его конституционных прав подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision684688.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

104. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30319.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

105. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision29313.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

106. Постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision29318.pdf (дата обращения: 10.09.2023).

107. Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 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 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision191663.pdf (дата обращения: 10.09.2023 г.).

108. Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 г. № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Конституционного Суда РФ. – URL: https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision477419.pdf (дата обращения: 03.04.2024).

109. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 6 марта 2018 г. № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/89aded38-3ae0-44b0-9601-7d45c3848b7b/d240bc43-7817-4569-a953-ccdf25f93a05/A27-25564-2015_20180306_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

110. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 5 апреля 2018 г. № 305-КГ17-20231 по делу № А40-176513/2016 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/ba59ea69-6ca8-4231-bcf7-ee86292f6bd8/0baf8aa9-d609-4f6d-983e-acf839ac700d/A41-76253-2018_20191114_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

111. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 30 сентября 2019 г. № 307-ЭС19-8085 по делу № А05-13684/2017 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/aadb4ac4-ef91-468d-b38d-45289c7a2ece/9b386d0b-2def-4137-907f-de650e1a0353/A05-13684-2017_20200707_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

112. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28 октября 2019 г. № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/66d81e4e-b15e-42a1-9f4e-

f5cf49064c95/a0ebb8a3-393d-4073-8531-1f631b72b85c/A41-48348-2017_20191028_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

113. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 ноября 2019 г. № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/ba59ea69-6ca8-4231-bcf7-ee86292f6bd8/0baf8aa9-d609-4f6d-983e-acf839ac700d/A41-76253 2018_20191114_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 10.09.2023).

114. Определение ВАС РФ от 15 ноября 2012 г. № ВАС-14642/12 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/299cce29-06e9-4390-a1c1-ae185a8eb3d1/3a31f9af-5c79-408b-a91a-cd87fd6a136f/A11-7419-2011_20121115_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.09.2024).

115. Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант» (дата обращения: 03.02.2024).

116. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://vsrf.ru/documents/arbitration/18938/ (дата обращения: 15.09.2023).

117. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://www.vsrf.ru/documents/arbitration/17922/ (дата обращения: 04.05.2024).

118. Постановление Пленума ВАС РФ от 25 декабря 2013 г. № 100 «Об утверждении Инструкции по делопроизводству в арбитражных судах Российской

Федерации (первой, апелляционной и кассационной инстанций)» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://vsrf.ru/documents/arbitration/17830/ (дата обращения: 20.05.2024).

119. Постановление Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://www.vsrf.ru/documents/arbitration/17747/ (дата обращения: 16.09.2023).

120. Постановление Президиума ВАС РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05 по делу № А34-7846/04 [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант» (дата обращения: 30.09.2024).

121. Постановление Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. № 4350/10 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/d00afdfb-1dff-4069-8145-42b0ab8e2962/072d9165-226e-4920-9450-fccdcb3ae5a8/A46-9365-2009_20101130_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

122. Постановление Президиума ВАС РФ от 20 октября 2011 г. № 10096/11 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/1e1bce27-fbd5-4aef-ba8a-b789c967ebf8/c3e0a387-c07b-4e77-aabf-9de730c06d4d/A82-4393-2010_20111020_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.09.2024).

123. Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/10e662b2-d4c2-43ab-9c54-402ccc5dd730/e24c0067-29bd-40a3-84a0-367de7648be4/A40-111792-2010_20120626_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 17.09.2023).

124. Кассационное определение Судебной коллегии по гражданским делам Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15 февраля 2022 г. по делу

№ 8Г-29442/2021 [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант Максимум».

125. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 28 июня 2022 г. по делу № 8а-14149/2022 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Первого кассационного суда общей юрисдикции. – URL: https://1kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=19674791&delo_id=43&new=0&text_number=1 (дата обращения: 03.04.2024).

126. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 10 августа 2022 г. по делу № 8а-14118/2022 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Восьмого кассационного суда общей юрисдикции. – URL: https://8kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=doc&number=21325083&delo_id=43&new=0&text_number=1 (дата обращения: 04.03.2024).

127. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2021 г. № 18АП-14927/20 по делу № А76-33315/2020 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f585783f-19b3-4a7b-8fe2-a062fc10247e/36ce278f-14a8-4ea6-8e65-ed46cc30f46d/A76-33315-2020_20210121_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.10.2023).

128. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2024 г. № 18АП-4533/24 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/3fb03367-c4da-45d8-8ea6-71902e4eb2e4/c05b3370-fb13-4996-b57b-28c406d2cef1/A76-20897-2023_20240514_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 30.06.2024).

129. Постановление Девятого арбитражного суда от 13 октября 2015 г. по делу № А40-87379/2014 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/5495f25d-2f71-4b1b-

902c-458fec6a491e/c0987f2d-e180-44eb-b994-f17ca42e7da7/A40-87379-2014_20151016_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 28.04.2024).

130. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23 октября 2017 г. № 19АП-6815/17 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f6fd58e1-e64c-4669-ad65-895ff945eec1/207d6807-0526-4b3f-82be-baf17973500a/A14-2698-2017_20171023_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

131. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 9 августа 2022 г. № 08АП-7321/22 по делу № А75-3067/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/f6fd58e1-e64c-4669-ad65-895ff945eec1/207d6807-0526-4b3f-82be-baf17973500a/A14-2698-2017_20171023_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

132. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 20 марта 2023 г. № 07АП-298/23 по делу № А27-12632/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/84c1c493-c501-45e7-9ac6-5ac25ae3dfd8/6a741013-cba7-4d04-a45e-14902a882a82/A27-12632-2022_20230320_Postanovlenie_apelljacii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 13.12.2023).

133. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19 марта 2024 г. № 15АП-1543/24 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fdd15bd3-c125-46c0-8786-66d01df64ee0/98c61c5d-908f-49e0-ab3b-cbef6510badf/A53-18339-2023_20240319_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

134. Постановление Семнадцатого Апелляционного арбитражного суда от 23 апреля 2024 г. № 17АП-1941/2 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/270c399d-31bd-421d-9baf-80809f14c028/20ec87dd-ce0f-433d-869e-2039acd3ed04/A71-2407-2023_20240423_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.06.2024).

135. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26 марта 2024 г. № Ф01-463/24 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/a7a6be36-d4c5-4a7e-b18f-0cbb3818977b/d1fbf038-203d-481d-a7ec-a8efe6fe92d4/A29-2726-2023_20240326_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.02.2024).

136. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 6 сентября 2022 г. № Ф03-3964/22 по делу № А73-11910/2021 [Электронный ресурс]. – Доступ картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/fa8bd4ca-0f3f-43fb-88ca-df0f02dc06c4/a131c70c-b88e-44ae-8217-04830ab62a7a/A73-11910-2021_20220906_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 20.05.2024).

137. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. по делу № А27-17275/2019 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/51debc29-78ae-44ee-a692-7f03b4f224f6/fc91acd8-5a9e-49d9-a905-6119c3a5b846/A27-17275-2019_20200709_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 03.04.2024).

138. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 марта 2023 г. № Ф04-8456/2022 по делу № А81-6516/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/029e57f4-03c8-4f67-8e08-950188d44250/cfa08118-df4d-4e80-9b64-9ec5e65b63fc/A81-6516-

2022_20230316_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 15.09.2024).

139. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2021 г. № Ф05-25455/21 по делу № А40-55951/2020 [Электронный ресурс]. – Доступ картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/a8922717-8c6b-43e8-bdfa-3c39f8535ebf/b750f065-1991-4918-a23d-38a34bd2f4be/A40-55951-2020_20211020_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 24.10.2024).

140. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 октября 2019 г. № Ф06-51663/19 по делу № А12-45193/2018 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4b3a3ccb-f30b-4f81-a48c-c28bd3285508/3f123f30-d4c2-4286-ab87-495fa7882b9e/A66-4713-2017_20180118_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

141. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23 марта 2020 г. № Ф06-59560/20 по делу № А12-29101/2019 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/c3a94660-3277-4566-adc5-a29d866c6342/a18665a5-57ba-47fb-8d99-fb2a075248f1/A12-29101-2019_20200323_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 23.05.2024).

142. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 января 2018 г. № А66-4713/2017 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4b3a3ccb-f30b-4f81-a48c-c28bd3285508/3f123f30-d4c2-4286-ab87-495fa7882b9e/A66-4713-2017_20180118_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

143. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 1 октября 2019 г. № Ф10-4178/19 по делу № А14-18371/2018 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL:https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/32029bd9-7365-497f-b329-09480279425e/fe48f3bb-b840-4c66-8648-3aa12d2e4868/A14-18371-2018_20191001_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

144. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19 октября 2021 г. № Ф10-3873/21 по делу № А83-18080/2020 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/26259079-cc8f-420b-80f3-2f6909029b05/bfd7676c-a44e-41f2-86a7-1b7775c5abaf/A08-6559-2021_20220511_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 05.04.2024).

145. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 2 августа 2022 г. № Ф10-2112/22 по делу № А08-6559/2021 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/26259079-cc8f-420b-80f3-2f6909029b05/bfd7676c-a44e-41f2-86a7-1b7775c5abaf/A08-6559-2021_20220511_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 05.04.2024).

146. Решение Арбитражного суда Брянской области от 3 августа 2022 г. по делу № А09-2609/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/8a3114d8-ac27-4ab2-926f-685186e7c2f5/b716fbd7-85c2-43e1-91a0-7cc8d9acad21/A09-2609-2022_20220803_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

147. Решение Арбитражного суда Воронежской области от 8 июня 2021 г. по делу № А14-15192/2019 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/b6fd63fc-3ea3-43bf-aaa0-4d95872018df/a44b6ca6-63ee-40dd-9c15-931d2c0dabdf/A14-15192-2019_20210608_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

148. Решение арбитражного суда г. Москвы от 15 апреля 2024 г. по делу № А40-304494/2023 г. [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/066b9c69-edf9-47dc-878d-16baa00a6b73/5339bc3a-9423-4e7c-aee3-c7ea56841385/A40-304494-2023_20240415_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 02.02.2024).

149. Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 11 марта 2022 г. по делу № А45-32471/2020 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/30288382-7c14-4c7c-8381-b35194a5f28b/5af8ff33-2f5d-4787-b231-8b15fb962e1d/A45-32471-2020_20220311_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

150. Решение Арбитражного суда Республики Крым от 6 июня 2022 г. по делу № А83-760/2021 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/966d4c15-9ade-4da5-8b62-80b82e34205f/c6346db0-cd1d-4093-a4f5-5d082ff003ba/A83-760-2021_20220606_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

151. Решение Арбитражного суда Ростовской области от 26 октября 2022 г. по делу № А53-20906/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из Справ.-правовой системы «Гарант» (дата обращения: 15.09.2023).

152. Решение Арбитражного суда Самарской области от 20 октября 2022 г. по делу № А55-18071/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL:https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/24a453d7-a612-40f5-971c-c7ffd611a9a2/0b8f2ff0-3930-4d87-ae04-b84d662beac0/A55-18071-2022_20221020_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

153. Решение Арбитражного суда Саратовской области от 26 мая 2023 г. по делу № А57-12762/2022 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/50e6dc72-043c-4ecd-82cb-8938c39754ec/d4d871bb-7e68-49d2-ab86-88766c9abb03/A57-12762-2022_20230526_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 19.10.2023).

154. Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 5 июля 2021 г. по делу № А73-2838/2021 [Электронный ресурс]. – Доступ из картотеки арбитражных дел. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/29ff94b7-aa94-48e1-93e7-a90d330ac4e4/c44f4758-1b10-4c41-b28f-649177101fe2/A73-2838-2021_20210705_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 04.10.2024).

155. Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13 декабря 2023 г.) [Электронный ресурс] // Официальный сайт Верховного Суда РФ. – URL: https://vsrf.ru/documents/all/33229/ (дата обращения: 15.09.2023).

## III. Научная и специальная литература

### *3.1. Монографии*

156. *Злобин, Н.Н.* Налог как правовая категория : монография [Текст] / Н.Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.

157. *Лупарев, Е.Б.* Общая теория публичных правоотношений [Текст] / Е.Б. Лупарев, М.Б. Добробаба, Т.В. Мокина. – М. : Юрлитинформ, 2011. – 280 с.

158. *Нагорная, Э.Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах : монография [Текст] / Э.Н. Нагорная. – М. : Юстицинформ, 2006. 528 с.

159. *Ойгензихт, В.А.* Воля и волеизъявление (Очерки теории, философии и психологии права) [Текст] / В.А. Ойгензихт. – Душанбе, 1983. – 256 с.

160. *Попкова, Ж.Г.* Налоговая выгода как институт налогового права [Текст] / Ж.Г. Попкова. – М. : Проспект, 2020. – 240 с.

161. *Субочев, В.В.* Законные интересы [Текст] / В.В. Субочев. – М. : Норма, 2008. – 496 с.

162. *Ядрихинский, С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики [Текст] / С.А. Ядрихинский ; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М. : Проспект, 2020. – 384 с.

163. *Ядрихинский, С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита [Текст] / С.А. Ядрихинский ; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – М. : Проспект, 2022. – 368 с.

### *3.2. Учебная и справочная литература*

164. Административное право: в 10 т. [Текст] / Е.Б. Лупарев. – М. : Изд-во НП «Евразийская академия административных наук», 2013. – Т. 2 : Административные правоотношения. – 232 с.

165. *Алексеев, С.С.* Общая теория права : учебник [Текст] / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1981. – Т. 1. – 361 с.

166. *Алексеев, С.С.* Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. [Текст] / С.С. Алексеев. – Свердловск : Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1972. – Т. 1. – С. 140.

167. *Алексеев, С.С.* Структура советского права [Текст] / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1975. – 264 с.

168. *Бартунаева, Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности [Текст] / Н.Л. Бартунаева. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 152 с.

169. *Ведель, Ж.* Административное право Франции [Текст] / Ж. Ведель ; пер. с фр. Л.М. Энтина ; под ред. М.А. Крутоголова. – М. : Прогресс, 1973. – 511 с.

170. *Годме, П.М.* Финансовое право [Текст] / П.М. Годме ; пер. и вступ. ст. Р.О. Халфиной. – М. : Прогресс, 1978. – С. 429 с.

171. *Горбунова, М.Ю.* Конфликтология : конспект лекций [Текст] / М.Ю. Горбунова. – Ростов н/Д, 2005. – 254 с.

172. Гражданское и арбитражное процессуальное право: взаимосвязь с материальным правом [Текст] / Л.А. Грось. – Владивосток : Изд-во Дальневост. ун-та, 1997. – 279 с.

173. *Даль, В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка / В.И. Даль [Электронный ресурс] // Национальная электронная библиотека. – URL: https://rusneb.ru/catalog/000199_000009_02000000554/ (дата обращения: 30.12.2022).

174. *Киримова, Е.А.* Правовой институт: понятия и виды : учеб. пособие [Текст] / Е.А. Киримова ; под ред. И.Н. Сенякина. – Саратов : Изд-во Сарат. гос. акад. права, 2000. – 55 с.

175. *Колесниченко, Т.В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие [Текст] / Т.В. Колесниченко. – М. : Юстицинформ, 2012. – 200 с.

176. *Комиссаров, К.И.* Полномочия суда второй инстанции в советском гражданском процессе [Текст] / К.И. Комиссаров. – М. : Госюриздат, 1962. – 142 с.

177. *Крохина, Ю.А.* Финансовое право России : учебник [Текст] / Ю.А. Крохина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2011. – 720 с.

178. *Кудрявцев, С.В.* Конфликты и насильственное преступление [Текст] / С.В. Кудрявцев. – М. : Наука, 1991. – 174 с.

179. *Кузнецов, С.А.* Большой толковый словарь русского языка [Текст] / С.А. Кузнецов. – СПб. : Норинт, 2008. – 1534 с.

180. *Кулапов, В.Л.* Теория государства и права : учебник [Текст] / В.Л. Кулапов, А.В. Малько. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2022. – 384 с.

181. *Кучинский, В.А.* Законные интересы личности: от Конституции к правореализующей деятельности [Текст] / В.А. Кучинский // Теоретические вопросы реализации Конституции СССР. – М. : Изд-во ИГиП РАН, 1982. – 158 с.

182. *Малько, А.В.* Права, свободы и законные интересы: проблемы юридического обеспечения [Текст] / А.В. Малько, В.В. Субочев, А.М. Шериев. – М. : Норма, 2010. – 190 с.

183. *Матузов, Н.И.* Теория государства и права : курс лекций [Текст] / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2022. – 640 с.

184. Налоговое право России : учеб. пособие [Текст] / А.В. Демин. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

185. *Ожегов, С.И.* Толковый словарь русского языка [Текст] / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М. : Азъ, 1995. – 928 с.

186. *Ожегов, С.И.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений [Текст] / С.И. Ожегов. – 4-е изд., доп. – М. : А ТЕМП, 2006. – 944 с.

187. *Осокина, Г.Л.* Иск. Теория и практика [Текст] / Г.Л. Осокина. – М. : Городец, 2000. – 192 с.

188. Российское гражданское право : учебник : в 2 т. [Текст] / отв. ред. Е.А. Суханов. – 2-е изд., стереотип. – М. : Статут, 2011. – Т. 1 : Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. – 958 с.

189. Словарь иностранных слов в русском языке [Текст] / под ред. И.В. Лехина, Ф.Н. Петрова. – М. : Юнвес, 1996. – 827 с.

190. *Туктарова, Ф.К.* Формы, методы и практика разрешения налоговых споров : учеб. пособие [Текст] / Ф.К. Туктарова, Ю.В. Цепляева. – Пенза : Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2017. – 96 с.

191. *Ушаков, Д.Н.* Толковый словарь русского языка [Текст] / Д.Н. Ушаков. – М. : Альта-Принт, 2005. – 1216 с.

192. Философия : энциклопедический словарь [Текст] / под ред. А.А. Ивина. – М. : Гардарики, 2004. – 1072 с.

193. Финансовое право : учебник [Текст] / отв. ред. Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2017. – 800 с.

194. *Цветков, И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе : практ. пособие по судебной защите [Текст] / И.В. Цветков. – М. : Волтерс Клувер, 2004. – 201 с.

195. *Шейнов, В.П.* Скрытое управление человеком: психология манипулирования [Текст] / В.П. Шейнов. – Мн. : Харвест; М. : АСТ, 2001. – 848 с.

### *3.3. Статьи в научных журналах и изданиях*

196. *Аванесян, Л.В.* Организация и методика проведения налоговых проверок в РФ: основания для досудебного урегулирования споров с налоговыми

органами [Текст] / Л.В. Аванесян // Известия Чеченского государственного университета. – 2022. – № 3 (27). – С. 136–142.

197. *Айсуакова, Р.Б.* О тенденциях развития досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Р.Б. Айсуакова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : матер. XV Междунар. науч. конф. (г. Уфа, 6–8 июня 2022 г.). – Уфа : Изд-во Уфим. гос. авиац. техн. ун-та, 2022. – С. 52–55.

198. *Алимбекова, А.С.* Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики [Текст] / А.С. Алимбекова // Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом : сб. науч. тр. по матер. Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Сарат. финанс.-правов. чтений науч. школы Н.И. Химичевой (г. Саратов, 23 мая 2019 г.). – Саратов : Изд-во Сарат. гос. юрид. акад., 2019. – Ч. 1. – С. 15–24.

199. *Арзуманова, Л.Л.* Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика [Текст] / Л.Л. Арзуманова // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 3. – С. 156–166.

200. *Арзуманова, Л.Л.* Онлайн-медиация как одна из альтернативных форм урегулирования публично-правового спора [Текст] / Л.Л. Арзуманова // Право и цифровая экономика. – 2021. – № 4 (14). – С. 45–49.

201. *Бакаева, О.Ю.* Институт финансового уполномоченного в механизме защиты прав потребителей финансовых услуг: опыт государств – членов Евразийского экономического союза [Текст] / О.Ю. Бакаева, Е.В. Покачалова // Гармонизация национальных правовых систем в условиях современного развития Евразийского экономического союза : сб. науч. ст. по матер. XVII Междунар. науч.-практ. конф. (г. Ростов-на-Дону, 8–10 сентября 2022 г.) / под ред. А.Н. Позднышова, И.В. Рукавишниковой, Р.Г. Непранова. – Ростов н/Д : Ростов. гос. эконом. ун-т «РИНХ», 2023. – С. 135–142.

202. *Бакаева, О.Ю.* Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях [Текст] / О.Ю. Бакаева, Е.В. Покачалова // Вестник Пермского университета. Серия : Юридические науки. – 2018. – № 42. – С. 616–643.

203. *Бакаева, О.Ю.* О соотношении частных и публичных интересов [Текст] / О.Ю. Бакаева, Н.А. Погодина // Журнал российского права. – 2011. – № 4. – С. 36–47.

204. *Бартош, О.Н.* Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков [Текст] / О.Н. Бартош // Налоги (газета). – 2009. – № 22. – С. 10–18.

205. *Барулин, С.В.* Формирование и внедрение в России института предварительного налогового разъяснения как приоритетное направление развития налогового мониторинга [Текст] / С.В. Барулин, М.С. Минвалиева // Налоги и финансы. – 2017. – № 1 (33). – С. 25–31.

206. *Басин, Ю.Г.* Защита субъективных гражданских прав [Текст] / Ю.Г. Басин, А.Г. Диденко // Юридические науки : сб. тр. – Алма-Ата : Изд-во Каз. ун-та, 1971. – Вып. 1. – С. 3–11.

207. *Бекиров, Л.А.* Альтернативные способы и технологии разрешения юридических споров (конфликтов) в российской практике [Текст] / Л.А. Бекиров // Проблемы науки. – 2019. – № 10 (46). – С. 81–85.

208. *Беликов, Е.Г.* О системе принципов финансового права [Текст] / Е.Г. Беликов // Финансовое право. – 2016. – № 5. – С. 3–8.

209. *Беликов, Е.Г.* Тенденции социально и инновационно направленного развития налогового законодательства в условиях цифровой экономики [Текст] / Е.Г. Беликов // Налоги. – 2019. – № 4. – С. 23–26.

210. *Бит-Шабо, И. В.* Вопросы повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров / И.В. Бит-Шабо // Российское правосудие. – 2022. – № 2. – С. 106-112.

211. *Бит-Шабо, И. В.* Применение законодательства о налогах и сборах в кассационной практике Верховного Суда Российской Федерации (практика

Административной коллегии) / И.В. Бит-Шабо // Российское правосудие. – 2024. – № 4. – С. 102-112.

212. *Бобровская, О.Н.* О перспективах использования системы «Платон»: задачи, оптимизация, налогообложение [Текст] / О.Н. Бобровская // Транспортное право и безопасность. – 2016. – № 6 (6). – С. 60–65.

213. *Бочкарева, Е.А.* Об эффективности внесудебных способов урегулирования налоговых споров [Текст] / Е.А. Бочкарева, О.С. Смирнов // Очерки новейшей камералистики. – 2024. – № 2. – С. 2–5.

214. *Голованов, Г.Р.* О реализации принципа справедливости при рассмотрении налоговых споров о предоставлении налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц [Текст] / Г.Р. Голованов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2012. – № 7. – С. 46–51.

215. *Головченко, О.Н.* Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза [Текст] / О.Н. Головченко // Финансовое право. – 2016. – № 7. – С. 19–22.

216. *Голубитченко, М.А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации [Текст] / М.А. Голубитченко, И.С. Галанова // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. – 2022. – № 2. – С. 39–45.

217. Горлова Е.Н. Влияние клиентоцентричного подхода на правовой статус налогоплательщиков и налоговых органов / Е.Н Горлова. // Правовое обеспечение суверенитета России: проблемы и перспективы : Сб. докладов XXIV Международ. науч.-практич. конф. и XXIV Международ. науч.-практич. конф. Юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова в рамках XIII Московской юридической недели. В 4-х частях, Москва, 21–24 ноября 2023 года. Москва. 2024. С. 130-133.

218. *Гриценко, В.В.* О соотношении понятий «налоговое право» и «правовой институт» [Текст] / В.В. Гриценко // Вестник Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова. – 2006. – № 1. – С. 68–74.

219. *Гриценко, В.В.* Права налогоплательщиков в цифровую эпоху: современное состояние и проблемы реализации / В.В. Гриценко // Актуальные проблемы защиты прав и свобод личности: теория, история, практика : матер. XXI-ой заочн. всерос. науч.-практич. конф., (Воронеж, 11 апреля 2023 г.) / Под ред. И.В. Потаниной. – Воронеж: Воронеж. филиал фед. гос. бюджет. образоват. учр. высш. образ. «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 2023. С. 30.

220. *Гриценко, В.В.* Проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в реалиях цифровизации / В.В. Гриценко // Современный миропорядок и цифровая реальность: правовые новации национального денежного обращения и вопросы обеспечения финансового суверенитета России : сборник научных трудов. Саратов. – 2024. –С.37 -40

221. *Давыденко, Д.Л.* Вопросы юридической терминологии в сфере альтернативного разрешения споров [Текст] / Д.Л. Давыденко // Третейский суд. – 2009. – № 1. – С. 40–53.

222. *Деникаева, Р.Н.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров [Текст] / Р.Н. Деникаева, Е.А. Первышов, А.М. Динаева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – Т. 1, № 10 (130). – С. 116–122.

223. *Егоричев, А.В.* НДС: некоторые аспекты системы прослеживаемости товаров [Текст] / А.В. Егоричев // Налоговая политика и практика. – 2019. – № 5 (197). – С. 26–28.

224. *Ержанов, М.С.* Совершенствование и развитие регулирования налогового консультирования в Республике Казахстан [Текст] / М.С. Ержанов, М.В. Штиллер // Архитектура финансов: вызовы новой реальности : сб. матер. XI Междунар. науч.-практ. конф. (Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.) / под науч. ред. И.А. Максимцева, Е.А. Горбашко, В.Г. Шубаевой. СПб. : Изд-во Санкт-Петерб. гос. эконом. ун-та, 2021. – С. 300–304.

225. *Есенжулова, Л.С.* Плюсы и минусы единого налогового счета для организаций и ИП [Текст] / Л.С. Есенжулова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 4-1 (98). – С. 149–151.

226. *Жестков, И.А.* Генезис и развитие правового регулирования досудебного и внесудебного урегулирования налоговых споров между ФНС России и налогоплательщиками [Текст] / И.А. Жестков, Д.И. Яковлев // Право и государство: теория и практика. – 2022. – № 6 (210). – С. 74–76.

227. *Жильцов, А.С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров [Текст] / А.С. Жильцов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 22–26.

228. *Ильин, А.Ю.* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками [Текст] / А.Ю. Ильин, О.Е. Царева // Евразийская адвокатура. – 2022. – № 2 (57). – С. 51–55.

229. *Иоффе, О.С.* Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) [Текст] / О.С. Иоффе // Ученые записки ВНИИСЗ. – 1968. – Вып. 14. – С. 45–60.

230. *Карамышев, Д.А.* Влияние цифровизации на досудебное урегулирование налоговых споров [Текст] / Д.А. Карамышев // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. – 2023. – № 6. – С. 68–73.

231. *Карамышев, Д.А.* Институт налоговых омбудсменов как способ досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Д.А. Карамышев // Налоги. – 2024. – № 3. – С. 21–26.

232. *Карамышев, Д.А.* Применение процедуры медиации для урегулирования разногласий, возникающих из семейных правоотношений: опыт и пути развития [Текст] / Д.А. Карамышев, К.Н. Голик, В.М. Лисовцева // Медиация в семейном конфликте : сб. матер. II Всерос. науч.-практ. конф. – Саратов : Саратовский источник, 2018. – С. 35–40.

233. *Карамышев, Д.А.* Принципы российского налогового права как основной вектор урегулирования налоговых споров в досудебном порядке [Текст] / Д.А. Карамышев // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2023. – № 4 (153). – С. 272–277.

234. *Ковшикова, Г.А*. Преимущества и недостатки системы «Платон» [Текст] / Г.А. Ковшикова // Инновационное развитие территорий : матер. Всерос.

науч.-практ. конф. (г. Череповец, 21 марта 2017 г.) / отв. за вып. З.М. Магрупова. – Череповец : Изд-во Череповец. гос. ун-та, 2017. – С. 11–15.

235. *Крохина, Ю.А.* К вопросу о повышении эффективности разрешения налоговых споров / Ю.А. Крохина // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. – 2020. – № 2 (57). – С. 20–24.

236. *Кузбагаров, А.Н.* Досудебный порядок урегулирования конфликтов частноправового характера как один из правовых механизмов в выявлении действительности спора [Текст] / А.Н. Кузбагаров // Арбитражный и гражданский процесс. – 2005. – № 12. – С. 21–23.

237. *Курочкин, Д.А.* Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС [Текст] / Д.А. Курочкин // Российский юридический журнал. – 2017. – № 5 (116). – С. 189–204.

238. *Лупарев, Е.Б.* Европейский опыт административно-процессуальной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков [Текст] / Е.Б. Лупарев, А.В. Швец // Очерки новейшей камералистики. – 2021. – № 3. – С. 2–11.

239. *Макарова, А.С.* Семейный бизнес: как выявить дробление бизнеса и снизить налоговые риски [Текст] / А.С. Макарова // Правовое регулирование экономической деятельности // ПРЭД. – 2022. – № 3. – С. 36–43.

240. *Миронов, В.Ю*. Понятие, виды и роль налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании нарушений налогового законодательства [Текст] / В.Ю. Миронов, Д.А. Карамышев // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». – 2023. – № 2. – С. 46–54.

241. *Миронова, С.М*. Миграция бизнеса внутри России: налогово-правовые последствия (на примере УСН) / С. М. Миронова, Ч. К. Сулейманов // Финансовое право. – 2025. – № 1. – С. 16-18.

242. *Миронова, С.М.* Развитие самозанятости в регионе: финансово-правовые аспекты / С.М. Миронова // Пути повышения эффективности управленческой деятельности органов государственной власти в контексте социально-экономического развития территорий: Материалы VIII Международной научно-практической конференции, Донецк, 06–07 июня 2024

года. – Донецк: Донецкая академия управления и государственной службы. – 2024. – С. 200-205.

243. *Миронова, С.М.* Налог на профессиональный доход - пять лет эксперимента: промежуточные итоги / С. М. Миронова // Финансовое право. – 2023. – № 12. –С. 10-14.

244. *Миронова, С.М.* Противодействие нелегальной занятости в Российской Федерации: влияние на состояние рынка труда / С. М. Миронова, З. Г. Литвиненко // Legal Bulletin. – 2024. – Т. 9. – № 4. – С. 24-35.

245. *Митин, Д.А.* Медиация как инструмент досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Д.А. Митин // Экономика. Налоги. Право. – 2022. – Т. 15, № 3. – С. 127–134.

246. *Михайлова, О.Р.* Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах [Текст] / Михайлова О.Р. // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 10. – С. 4–9.

247. *Мошкова, Д.М.* Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России / *Д.М. Мошкова* // Право и цифровая экономика. – 2021. – № 4(14). –С. 56-62.

248. *Немечкин, В.Н.* Юридический спор и юридический конфликт: проблемы соотношения [Текст] / В.Н. Немечкин, А.П. Чичкина // Социосфера. – 2016. – № 2. – С. 51–53.

249. *Никонова, А.С.* Цифровизация и влияние цифровых технологий на эффективность налогового контроля [Текст] / А.С. Никонова, К.С. Черноусова // Скиф. Вопросы студенческой науки. – 2020. – № 12 (52). – С. 350–354.

250. *Овсянников, С.В.* Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) [Текст] / С.В. Овсянников // Правоведение. – 1996. – № 3. – С. 144–149.

251. *Орлова, Н.А.* Техническая компания как обстоятельство для доказывания в спорах о необоснованной налоговой выгоде [Текст] / Н.А. Орлова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2023. – Т. 19, № 3. – С. 29–35.

252. *Пайзулаев, И.Р.* Налоговое консультирование как инструмент налогового администрирования [Текст] / И.Р. Пайзулаев // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 1-1 (109). – С. 19–24.

253. *Покачалова, Е.В.* Некоторые вопросы налоговых споров, возникающих при оказании услуг по международной перевозке товаров [Текст] / Е.В. Покачалова, Д.А. Карамышев // Транспорт и логистика устойчивого развития территорий, бизнеса, государства (драйверы роста, тренды и барьеры) : матер. II Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 30 марта 2023 г.). – М. : Изд-во Гос. ун-та управления, 2023. – С. 309–312.

254. *Радченко, С.Д.* Злоупотребление правом в налоговых отношениях [Текст] / С.Д. Радченко // Юрист. – 2005. – № 10. – С. 22–25.

255. *Рожкова, М.А.* Понятие спора о праве гражданском [Текст] / М.А. Рожкова // Журнал российского права. – 2005. – № 4. – С. 98–102.

256. *Ряховский, Д.И.* Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров [Текст] / Д.И. Ряховский, Л.С. Кирина // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 1. – С. 68–78.

257. *Савгурова, А.Б.* Международный обмен информацией по вопросам налогообложения: российская практика [Текст] / А.Б. Савгурова // Актуальные проблемы налоговой политики : сб. матер. XI Междунар. науч.-практ. конф. молод. налоговедов (Минск, Москва, Владимир, Калуга, Екатеринбург, Владивосток, 1–3 апреля 2019 г.) / отв. ред. М.Р. Пинская, А.В. Тихонова. – М. : Перо, 2019. – С. 276–279.

258. *Садовская, Т.Д.* Цифровизация налогового администрирования: возможности и перспективы для взаимодействия граждан и государства [Текст] / Т.Д. Садовская // Финансовое право в условиях цифровизации экономики : матер. междунар. науч.-практ. кр. ст. (г. Минск, 13 ноября 2020 г.). – Минск : Изд-во Белорус. гос. ун-та, 2020. – С. 126–131.

259. *Севостьянов, И.А.* Проблемы налогового администрирования в условиях цифровой экономики [Текст] / И.А. Севостьянов // Наука и общество. – 2019. – № 3 (35). – С. 41–45.

260. *Сульженко, А.А.* Применение принципа эстоппель при разрешении споров с участием налогового органа [Текст] / А.А. Сульженко // Актуальные проблемы истории, политики и права : сб. ст. VII Всерос. науч.-практ. конф. (г. Пенза, 29–30 октября 2019 г.). – Пенза : Изд-во Пенз. гос. аграр. ун-та, 2019. – С. 214–216.

261. *Сунцева, П.В.* Оптимизация налогообложения как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков [Текст] / П.В. Сунцева // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 11. – С. 215–219.

262. *Тимофеев, В.В.* Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщиков [Текст] / В.В. Тимофеев, А.Ю. Елымбаева // Марийский юридический вестник. – 2017. – № 3 (22). – С. 94–99.

263. *Тория, Р.А.* Контролируемые сделки и взаимозависимые лица: вопросы правоприменительной практики / Р.А. Тория, И.В. Бит-Шабо // Безопасность бизнеса. – 2024. – № 2. С. 21-26.

264. *Цветкова, Е.А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии [Текст] / Е.А. Цветкова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2017. – № 2 (63). С. 58–64.

265. *Чухнина, Г.Я.* Налоговые споры и проблемы их разрешения [Текст] / Г.Я. Чухнина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 21. – С. 30–40.

266. *Шинкарюк, Д.А.* О понятии налогового спора [Текст] / Д.А. Шинкарюк // Вестник Омского университета. Серия : Право. – 2007. – № 2 (11). – С. 42–46.

267. *Шинкарюк, Д.А.* Финансовые органы как субъекты досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Д.А. Шинкарюк // Вестник Челябинского государственного университета. – 2007. – № 12 (90). – С. 110–113.

268. *Щекин, Д.М.* Цифровые технологии в налоговых спорах как механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов [Текст] / Д.М. Щекин // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2022. – № 3. – С. 40–50.

269. *Эмих, В.В.* Омбудсмены, содействующие защите прав предпринимателей: тенденции и перспективы развития [Текст] / В.В. Эмих // Социум и власть. – 2013. – № 3 (41). – С. 74–76.

270. *Эмих, В.В.* Уполномоченные по защите прав предпринимателей: зарубежный опыт и российская модель [Текст] / В.В. Эмих // Антиномии. – 2014. – № 14 (3). – С. 177–196.

271. *Ядрихинский, С.А.* Оптимизация налогового платежа как законный интерес налогоплательщика [Текст] / С.А. Ядрихинский // Государство и право. – 2019. – № 7. – С. 123–131.

272. *Ядрихинский, С.А.* Трансформация субъективных прав в законные интересы налогоплательщиков [Текст] / С.А. Ядрихинский // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2019. – № 2. – С. 157–163.

273. *Ядрихинский, С.А.* Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика [Текст] / С.А. Ядрихинский // Вестник Ом. гос. ун-та. Серия : Право. – 2020. – № 3. – С. 36–46.

274. Ядрихинский, С.А. Клиентоориентированная модель налогового администрирования: зарубежный опыт/ С. А. Ядрихинский // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2024. № 7 (119). С. 129-136.

275. *Якушев, В.С.* О понятии правового института [Текст] / В.С. Якушев // Правоведение. – 1970. – № 6. – С. 61–67.

### *3.4. Диссертации и авторефераты диссертаций*

276. *Аракелова, М.В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.В. Аракелова. – М., 2017. – 282 с.

277. *Барашян, Л.Р.* Институт налоговой ответственности (вопросы теории и практики) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Л.Р. Барашян. – Ростов н/Д, 2007. – 28 с.

278. *Баринов, А.С.* Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.С. Баринов. – М., 2017. – 27 с.

279. *Бартунаева, Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.Л. Бартунаева. – М., 2007. – 34 с.

280. *Беликов, Е.Г.* Проблемы финансово-правового обеспечения развития Российской Федерации как социального государства : автореф. дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Г. Беликов. – Саратов, 2016. – 47 с.

281. *Белова, Т.А.* Институт налоговой амнистии и его место в системе налогового права : автореф. дис. … канд. юрид. наук [Текст] / Т.А. Белова. – Саратов, 2015. – 29 с.

282. *Борисова, О.В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.В. Борисова. – М., 2007. – 28 с.

283. *Винницкий, Д.В.* Субъекты налогового права Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.В. Винницкий. – М., 1999. – 26 с.

284. *Ворочевская, О.В.* Финансово-правовой спор в деятельности судов общей юрисдикции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.В. Ворочевская. – М., 2008. – 28 с.

285. *Горбачева, С.В.* Самозащита прав по российскому законодательству : автореф. дис. … канд. юрид. наук [Текст] / С.В. Горбачева. – Н. Новгород, 2005. – 25 с.

286. Губайдуллина Э.Х. Спор в праве: теоретико-правовой аспект: дис. … канд. юрид. наук [Текст] / Э.Х. Губайдуллина. – Самара, 2017. – 259 с.

287. *Жеребин, В.С.* Проблемы правовой конфликтологии : дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / В.С. Жеребин. – Н. Новгород, 2001. – 395 с.

288. *Занкин, Д.Б.* Уплата налогов в Российской Федерации как институт налогового права : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.Б. Занкин. – М., 2008. – 193 с.

289. *Зеленцов, А.Б.* Теоретические основы правового спора : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.Б. Зеленцов. – М., 2005. – 435 с.

290. *Изотов, А.В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Изотов. – М., 2021. – 283 с.

291. *Казакова, Е.Б.* Самозащита как юридическое средство: проблемы теории и практики : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.Б. Казакова. – Тамбов, 2006. – 226 с.

292. *Киримова, Е.А.* Правовой институт: теоретико-правовое исследование : автореф. дис. … канд. юрид. наук [Текст] / Е.А. Киримова. – Саратов, 2008. – 23 с.

293. *Кострова, Н.М.* Право на обращение в суд за судебной защитой в советском гражданском процессе : автореф. дис. … канд. юрид. наук [Текст] / Н.М. Кострова, 1970. – 19 с.

294. *Кузнеченкова, В.Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : автореф. дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / В.Е. Кузнеченкова. – М., 2005. – 34 с.

295. *Лупарев, Е.Б.* Административно-правовые споры : дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Е.Б. Лупарев. – Воронеж, 2003. – 467 с.

296. *Лютова, О.И.* Налоговая обязанность как институт налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.И. Лютова. – М., 2014. – 23 с.

297. *Мамагеишвили, В.З.* Представление интересов юридического лица при осуществлении предпринимательской деятельности : дис. … канд. юрид. наук [Текст] / В.З. Мамагеишвили. – М., 2021. – 33 с.

298. *Миронова, С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – 26 с.

299. *Ненашев, М.М.* Спор о праве и его место в гражданском процессе : автореф. дис. … канд. юрид. наук [Текст] / М.М. Ненашев. – Саратов, 2011. – 25 с.

300. *Никитина, М.В.* Налоговый учет как институт налогового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.В. Никитина. – М., 2006. – 26 с.

301. *Орахелашвили, Д.Б.* Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.Б. Орахелашвили. – М., 2004. – 185 с.

302. *Попов, В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / В.В. Попов. – Саратов, 2012. – 54 с.

303. *Разгильдиева, М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 563 с.

304. *Смирнов, Д.А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

305. *Фоминова, Н.А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.А. Фоминова. – М., 2009. – 25 с.

306. *Худойкина, Т.В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / Т.В. Худойкина. – М., 2002. – 488 с.

307. *Черкашина, О.А.* Налоговые льготы как правовой институт : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.А. Черкашина. – М., 2007. – 18 с.

308. *Шинкарюк, Д.А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.А. Шинкарюк. – Омск, 2008. – 20 с.

309. *Щекин, Д.М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / Д.М. Щекин. – М., 2023. – 541 с.

310. *Ядрихинский, С.А.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты : дис. … д-ра юрид. наук [Текст] / С.А. Ядрихинский. – М., 2021. – 575 с.

311. *Ядрихинский, С.А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков – юридических лиц: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С.А. Ядрихинский. – М., 2007. – 24 с.

## IV. Электронные ресурсы

312. Бизнес-омбудсмен помог предпринимателю в обжаловании решения налогового органа [Электронный ресурс] // Официальный сайт уполномоченного по защите прав предпринимателей в Брянской области. – URL: https://ombudsmanbiz32.ru/biznes-ombudsmen-pomog-predprinimatelyu-v-obzhalovanii-resheniya-nalogovogo-organa/ (дата обращения: 13.07.2023).

313. В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения: 29.08.2024).

314. Великобритания приостанавливает налоговое сотрудничество с Россией [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства Великобритании. 17 марта 2022 г. – URL: https://www.gov.uk/government/news/uk-suspends-tax-co-operation-with-russia 332353 (дата обращения:19.01.2023).

315. Данные судебной статистики [Электронный ресурс] // Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ. – URL: http://cdep.ru/?id=79 (дата обращения: 31.03.2024).

316. Доклад об исполнении в 2020 году Плана деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2020–2025 годы [Электронный ресурс] // Официальный сайт Минфина России. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/om/po/plani_otcheti?id_57=132678-

doklad_ob_ispolnenii_v_2020_godu_plana_deyatelnosti_ministerstva_finansov_rossiiskoi_federatsii_na_2020-2025_gody (дата обращения: 30.06.2023).

317. Досудебное урегулирование споров [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/ (дата обращения: 07.11.2023).

318. Медиация – новое слово в налоговом контроле [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/ (дата обращения: 14.04.2024).

319. На получение налоговых уведомлений через портал госуслуг дали согласие 5,5 млн граждан [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14903999/ (дата обращения: 06.06.2023).

320. На сайте ФНС России можно узнать адреса, где проводятся ВКС с налоговыми органами // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11207287/ (дата обращения: 05.11.2023).

321. Налоговые новости. Дайджест 1–7 июля 2024 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт ООО «Пепеляев Групп». – URL: https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/tax-reviews/tax-news-digest-07-07-24/ (дата обращения: 15.07.2024).

322. Налоговый мониторинг [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/ (дата обращения: 02.08.2024).

323. О результатах работы по досудебному урегулированию налоговых споров за 2022 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn87/ news/activities_fts/13065241/ (дата обращения: 15.11.2023).

324. О результатах работы по досудебному урегулированию налоговых споров за 9 месяцев 2022 года [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn46/news/ activities_fts/12828818/ (дата обращения: 15.11.2023).

325. О функционировании института досудебного урегулирования налоговых споров рассказал заместитель руководителя налогового управления на заседании Экспертного совета [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn50/news/activities_fts/4633719/ (дата обращения: 23.12.2022).

326. Об искусственном интеллекте в налоговом администрировании и налоговиках будущего программе «Налоги» рассказал глава ФНС России Михаил Мишустин [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/7084090/ (дата обращения: 06.11.2023).

327. Отдел информационных технологий [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn72/about_fts/structure/subdivisions/4344880/ (дата обращения: 27.12.2022).

328. Официальный сайт ФНС России [Электронный ресурс] // Доклад начальника отдела досудебного урегулирования налоговых споров УФНС России по Пермскому краю Шестаковой Ольги Владимировны. – URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.rn59.nalog.ru/20210226_Doklad.pdf (дата обращения: 27.01.2023).

329. Подать заявление на отсрочку/рассрочку теперь можно онлайн через личные кабинеты [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14728884/ (дата обращения: 20.07.2024).

330. Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2019 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL:

https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/9653808/ (дата обращения: 09.09.2023).

331. Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/ (дата обращения: 24.12.2022).

332. Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/ (дата обращения: 09.09.2023).

333. Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2021 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/12058294/ (дата обращения: 24.12.2022).

334. Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2021 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/12058294/ (дата обращения: 09.09.2023).

335. Поддержка самозанятых [Электронный ресурс] // Официальный сайт Минэкономразвития России. – URL: https://economy.gov.ru/material/directions/nacionalnyy_proekt_maloe_i_srednee_predprinimatelstvo_i_podderzhka_individualnoy_predprinimatelskoy_iniciativy/podderzhka_samozanyatyh (дата обращения: 31.07.2024).

336. Представители ФНС России приняли участие в пленарном заседании IV Международной конференции «Медиация – инвестиция в будущее» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/archive/3856115/ (дата обращения: 14.04.2024).

337. Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2024 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL:

https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/about_fts/og/pd2024.pdf (дата обращения: 17.07.2024).

338. Реконструкция ждет рекомендаций ФНС [Электронный ресурс] // Официальный сайт информационного агентства «РБК». – URL: https://www.rbc.ru/newspaper/2020/12/16/5fd33d389a79472295685f6d (дата обращения: 27.12.2023).

339. Решения по жалобам. Решение № БВ-3-9/8496@ от 4 июля 2023 г. [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/complaint_decision/14787493/ (дата обращения: 20.07.2024).

340. Риски организаций при работе с самозанятыми комментирует региональное Управление ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities_fts/11809760/ (дата обращения: 05.05.2024).

341. Сервис «Решения по жалобам» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/complaint_decision/ (дата обращения: 25.05.2024).

342. Статья 54.1 НК РФ: проблемы правового регулирования, изменение акцентов в налоговых спорах, соотношение с «налоговой реконструкцией» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Гарант». – URL: https://www.garant.ru/article/1424088/ (дата обращения: 26.12.2023).

343. Суд взыскал 1 млрд рублей с зернотрейдеров за махинации с НДС [Электронный ресурс] // Официальный сайт «Агроинвесто». – URL: https://www.agroinvestor.ru/regions/news/30712-sud-vzyskal-1-mlrd-rubley-s-zernotreyderov/full/ (дата обращения: 04.08.2024).

344. Суды подключили искусственный интеллект к взысканию транспортного налога [Электронный ресурс] // Официальный сайт «Российской газеты». – URL: https://rg.ru/2021/04/10/sudy-podkliuchili-iskusstvennyj-intellekt-k-vzyskaniiu-transportnogo-naloga.html (дата обращения: 08.11.2023).

345. Уполномоченный Михаил Лисин помог предприятию избежать взыскания на сумму более 106 млн рублей [Электронный ресурс] // Официальный сайт уполномоченного по защите прав предпринимателей в Пензенской области. – URL: https://ombudsmanbis.pnzreg.ru/news/nashi-pobedy/4704/ (дата обращения: 13.07.2023).

346. Утверждены порядки ведения справочников для налогового мониторинга [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/15116446/ (дата обращения: 30.07.2024).

347. ФНС расширила возможности сервиса «Прозрачный бизнес» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14903754/ (дата обращения: 06.06.2023).

348. ФНС России выпустила более 10 млн электронных подписей для юрлиц и ИП [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14769263/ (дата обращения: 06.06.2023).

349. *Чжан Йетун.* Дилеммы и ответы на систему административного пересмотра и примирения налогов [Электронный ресурс]. – URL: https://pdf.hanspub.org/ojls20240400000_54783223.pdf (дата обращения: 13.09.2024).

350. Швейцария приостанавливает обмен налоговой информацией с Россией [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства Швейцарии. 16 сентября 2022 г. – URL: https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-90388.html (дата обращения: 19.01.2023).

351. Электронный образовательный ресурс «Медиация в налоговых спорах» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федерального института промышленной собственности. – URL: https://fips.ru/publication-web/publications/document?type=doc&tab=PrEVM&id=EC2BD5F9-4F1D-4ADA-94E9-DF93AD917599 (дата обращения: 24.07.2024).

352. «Договоримся по-хорошему». Налоговая запускает практику переговоров с должниками через медиаторов [Электронный ресурс] // Официальный сайт Петербургского сетевого издания «Фонтанка». – URL: https://www.fontanka.ru/2020/11/09/69534370/ (дата обращения: 24.04.2024).

353. «Честный знак» поможет снизить административную нагрузку для добросовестных налогоплательщиков [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn53/news/activities_fts/10017355/ (дата обращения: 20.12.2022).

354. Digitalization and International Tax Dispute Resolution: A Window of Opportunity for BRITACOM [Электронный ресурс] // Официальный сайт юридической школы Осгуд холл. – URL: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3802&context=scholarly_works (дата обращения: 05.11.2023).

355. IT-технологии для налоговой службы [Электронный ресурс] // Официальный сайт редакции газеты «Республика». – URL: http://respublika11.ru/2022/06/22/it-tehnologii-dlya-nalogovoy-sluzhbyi/ (дата обращения: 03.11.2023).

356. Offer in compromise [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства США. – URL: https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise (дата обращения: 22.09.2024).

357. Offer In Compromise Pre-Qualifier [Электронный ресурс] // Официальный сайт налоговой службы США. – URL: https://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/ (дата обращения: 22.09.2024).

# ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение № 1. Данные по статистике ФНС России об уменьшении количества решений судов первой инстанции, вынесенных после досудебного урегулирования (по сравнению с предыдущим годом)

| № п/п | год | процент уменьшения количества решений судов первой инстанции, вынесенных после досудебного урегулирования по сравнению с предыдущим годом, % |
|---|---|---|
| 1 | 2019 | 15,2[1] |
| 2 | 2020 | - |
| 3 | 2021 | 32,1[2] |
| 4 | 2022 | 5,1[3] |

[1] Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2019 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/9653808/(дата обращения 09.09.2023 г.).

[2] Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/ (дата обращения 09.09.2023 г.).

[3] Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2021 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/12058294/(дата обращения 09.09.2023 г.).

# Приложение № 2. Анализ количества опубликованных ФНС России решений в сервисе «Решения по жалобам»

| Анализ количества опубликованных ФНС России решений в сервисе «Решения по жалобам» | | |
|---|---|---|
| **№ п/п** | **год вынесения решения** | **кол-во опубликованных решений** |
| 1 | 2019 г. | 45 |
| 2 | 2020 г. | 15 |
| 3 | 2021 г. | 4 |
| 4 | 2022 г. | 12 |
| 5 | 2023 г. | 36 |
| 6 | 2024 г. | 33 |
| 7 | 2025 г. | По состоянию на 01.09.2025 г. данных за 2025 г. не опубликовано |

# Приложение № 3. Анализ эффективности досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми органами, разрешаемых судами Российской Федерации

| Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми органами, разрешаемых судами Российской Федерации | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **№ п/п** | **период** | **кол-во вынесенных решений** | **кол-во удовлетворенных исков (полностью и частично)** | **процент удовлетворения исков** |
| 1 | 2020 г. | 8574 | 3231 | 37,68% |
| 2 | 2021 г. | 8600 | 3793 | 44,10% |
| 3 | 2022 г. | 9743 | 4385 | 57,86% |
| 4 | 2023 г. | 10697 | 5232 | 48,91% |
| 5 | 2024 г. | 11162 | 6446 | 57,75% |

| Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми органами, разрешаемых арбитражными судами Российской Федерации по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **№ п/п** | **период** | **кол-во вынесенных решений** | **кол-во удовлетворенных исков (полностью и частично)** | **процент удовлетворения исков (полностью и частично)** |
| 1 | 2020 г. | 6781 | 2425 | 35,76% |
| 2 | 2021 г. | 6730 | 2888 | 42,91% |
| 3 | 2022 г. | 7384 | 3020 | 40,90% |
| 4 | 2023 г. (статистика по 1 инстанции, поскольку в сводном отчете по всем инстанциям не | 7 525 | 3 035 | 40% |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | указано) | | | |
| 5 | 2024 г. (статистика по 1 инстанции, поскольку в сводном отчете по всем инстанциям не указано) | 5844 | 2245 | 0,38% |
| 6 | 2025 г. | По состоянию на 01.09.2025 г. данных за 2025 г. не опубликовано | | |

Анализ эффективности досудебного урегулирования налоговых споров налоговыми органами, разрешаемых судами общей юрисдикции Российской Федерации по делам, возникающим из административных и публичных правоотношений

| **№ п/п** | **период** | **кол-во вынесенных решений** | **кол-во удовлетворенных исков (полностью и частично)** | **процент удовлетворения исков** |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 2020 г. | 1793 | 806 | 44,95% |
| 2 | 2021 г. | 1870 | 905 | 48,39% |
| 3 | 2022 г. | 2359 | 1365 | 57,86% |
| 4 | 2023 г. | 3 172 | 2 197 | 69,26% |
| 5 | 2024 г. | 5 318 | 4 201 | 78,99% |
| 6 | 2025 г. | По состоянию на 01.09.2025 г. данных за 2025 г. не опубликовано | | |