

ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И СРАВНИТЕЛЬНОГО
ПРАВОВЕДЕНИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

На правах рукописи

Аракелова Марина Вячеславовна

**АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ФОРМЫ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ
СПОРОВ, ВЫТЕКАЮЩИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Диссертация

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
заслуженный юрист
Российской Федерации,
доктор юридических наук,
профессор И. И. Кучеров

Москва — 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Теоретико-правовые основы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.....	14
1.1. История развития досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в Российской Федерации	14
1.2. Понятие и классификация споров, вытекающих из налоговых правоотношений.....	38
1.3. Понятие и значение альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений	69
1.4. Опыт зарубежных стран в области применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.....	111
Глава 2. Правовые механизмы применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.....	138
2.1. Превентивные процедуры досудебного урегулирования споров ..	138
2.2. Медиация в налоговых правоотношениях	158
2.3. Иные механизмы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений (на примере трансфертного ценообразования)	175
2.4. Направления совершенствования применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.....	201
Заключение	224
Библиографический список.....	230
Приложения	279

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования.

Законодательство о налогах и сборах является одной из самых динамично развивающихся отраслей российского законодательства. При этом правовые нормы в области налогообложения подвергаются постоянному совершенствованию, выявленные судебными органами и практикой проведения контрольных мероприятий пробелы и коллизии устраняются посредством внесения в НК¹ соответствующих изменений. В то же время ввиду самой природы налоговых отношений, в которых публичные правоотношения превалируют над частными, налогоплательщики стремятся к минимизации налоговых платежей в бюджет, которая может выражаться как в правовой форме (применение налоговых льгот и более низких налоговых ставок, толкование неурегулированных НК отношений в свою пользу и т. д.), так и в форме злоупотребления правом.

Отсутствие четкого правового регулирования процедуры урегулирования налоговых споров² изначально приводит к нарушению прав и законных интересов участников налоговых правоотношений. В этой связи очевидным представляется, что от выбора формы урегулирования различных споров, вытекающих из налоговых правоотношений, зависит и достижение цели деятельности как налоговых органов, так и налогоплательщиков. В современных условиях рыночной экономики, в условиях активного взаимодействия ключевых субъектов налоговых правоотношений все большую эффективность показывают альтернативные (внесудебные) формы урегулирования возникающих споров.

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (см.: СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824); часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (см.: Там же. 2000. № 32. Ст. 3340).

² В рамках данного исследования в целях избежания терминологических повторов понятия «споры, вытекающие из налоговых правоотношений» и «налоговый спор» используются как тождественные. Разграничение данных понятий не является целью диссертационного исследования, при этом автор осознает, что данные понятия изначально могут трактоваться как целое и часть соответственно.

Актуальность исследования подтверждается также и подвижностью законодательства РФ о налогах и сборах, в том числе касающейся правового регулирования альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Изменения законодательства зачастую сопряжены с неоднозначным толкованием правовых норм и, как следствие, возникновением коллизий их применения (например, введение и появление первого опыта практического внедрения новых регламентов работы с налогоплательщиками). Одновременно существует и другая сторона вопроса, которая заключается в желании налогоплательщиков снизить налоговую нагрузку, неизбежно приводящем к конфликту публичных и частных интересов.

Указанные противоречия объективно порождают большое количество налоговых конфликтов, что обуславливает необходимость четкого закрепления процедур и форм урегулирования налогового спора без обращения в судебные инстанции. Отсутствие эффективного (работающего на практике) регламента взаимодействия налогового органа и налогоплательщика и дальше будет являться катализатором совершения налоговых правонарушений и превышения государственными органами своих полномочий.

Вышеуказанные обстоятельства свидетельствует об актуальности выбранной темы и обуславливают необходимость проведения научно-практического исследования по заявленной проблематике, направленного на развитие доктрины и практики применения финансового (налогового) права и имеющего существенное значение для развития Российской Федерации.

Степень разработанности темы исследования. Среди научных трудов, затрагивающих исторические и актуальные в настоящее время вопросы досудебного урегулирования налогового спора и применения альтернативных форм, выделяются работы С. Ф. Афанасьева, А. И. Зайцева, М. О. Клейменовой, И. И. Кучерова, Н. С. Параскевича, А. К. Саркисова, М. В. Семенова, В. И. Сергеевича и других авторов.

Полномочия налогового органа в рамках осуществления примирительных процедур получили выражение в трудах Д. Н. Бахраха, А. В. Брызгалина, В. Н. Гудым, С. А. Ядрихинского и других ученых.

Формированию понятийного аппарата, задействованного в диссертационном исследовании, посвящены работы Е. И. Цацулиной, Д. А. Шинкарюка и других исследователей.

Различные классификации налоговых споров предложены Е. Л. Васяниной, Г. В. Петровой, О. С. Смолиной, И. В. Цветковым и другими учеными.

Практические аспекты международного опыта использования досудебных процедур отражены в работах О. А. Борзуновой, И. А. Гончаренко, М. А. Иванова, Т. В. Колесниченко, В. Е. Кузнеченковой, В. А. Мачехина, А. В. Умрихина и других авторов.

Отдельные проблемы, связанные с оценкой эффективности существующей системы урегулирования налоговых конфликтов, освещены в научных трудах А. В. Белоусова, С. Н. Веретенниковой, М. И. Горлачевой, Н. А. Поветкиной, И. А. Хавановой, Р. Н. Шишкина, Д. М. Щекина и других ученых.

Признавая теоретическую и практическую значимость исследований названных авторов, следует отметить, что большинство научных трудов, посвященных изучению альтернативных форм урегулирования налоговых споров, касается каких-либо отдельных аспектов заявленной темы. Исследований, посвященных непосредственно системному анализу правового регулирования используемых в настоящее время альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, на современном этапе развития российской системы законодательства о налогах и сборах не проводилось.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Предметом исследования выступают нормы законодательства о налогах и сборах, иных нормативных актов, регламентирующих отношения, возникающие в процессе регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, доктринальные источники финансового (налогового) права, научные публикации отечественных и зарубежных ученых, посвященные исследуемой проблематике, судебная практика, официальные аналитические и статистические данные государственных органов.

Цель диссертационного исследования заключается в выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

Цель настоящего исследования обусловила необходимость постановки и решения следующих **задач**:

- определить понятие и правовую природу альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- разработать научно обоснованное понятие процедуры урегулирования налоговых конфликтов и предложить авторскую классификацию споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- исследовать историю развития правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений в Российской Федерации и зарубежных странах;

- разработать правовые механизмы применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- выявить особенности урегулирования налоговых споров, возникающих в рамках трансфертного ценообразования;

- выработать практические предложения по совершенствованию действующей системы правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Методологическую основу исследования составили общенаучный метод познания, сравнительно-исторический метод, методы анализа, синтеза, сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования, системного подхода, а также эмпирический метод.

В частности, сравнительно-исторический метод позволил выделить этапы становления примирительных процедур в Российской Федерации.

С использованием метода анализа автором рассмотрены элементы юридической конструкции налогового спора, которые были обобщены с помощью метода синтеза в целях познания правовой природы исполнения обязанности по уплате налогов.

Методы сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования использовались при анализе текстов нормативных правовых актов и формулировании авторских определений.

Теоретической основой исследования послужили работы современных ученых в области права: О. В. Аллахвердовой, Л. Л. Арзумановой, М. И. Балакиревой, Е. Ю. Грачевой, Т. В. Колесниченко, В. Е. Кузнеченковой, И. И. Кучерова, В. А. Мачехина, С. М. Мироновой, С. Г. Пепеляева, А. К. Саркисова, И. Н. Соловьева, А. С. Титова, Г. П. Толстопятенко, Д. Г. Черника, В. В. Яркова и др.

Нормативную основу исследования составили Конституция³, НК, федеральные законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие объект диссертационного исследования.

Отдельное внимание автором диссертационного исследования уделялось актам Минфина России и ФНС России.

Эмпирической базой исследования послужили судебная практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ (в том числе Высшего Арбитражного Суда РФ), официальные аналитические и статистические данные государственных органов, а также материалы научно-практических конференций.

Научная новизна определяется разработкой и решением научной задачи, имеющей значение для науки и практики применения финансового (налогового) права, и заключается: а) в расширении научных представлений о правовых и организационных механизмах применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений; б) развитию и совершенствовании категориального аппарата налогового права; в) выработке предложений, направленных на совершенствование правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных теоретических и практических **положениях, выносимых на защиту**:

1. В целях развития доктрины финансового и налогового права разработано авторское определение понятия «альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», под которыми предложено понимать основанную на инициативном использовании налогообязанными лицами систему правовых

³ См.: Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // РГ. 1993. 25 дек.

способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд.

При этом в основу данного определения автором положено понятие именно спора, вытекающего из налоговых правоотношений, поскольку данный институт рассматривает саму природу возникновения и разрешения конфликтных ситуаций либо ситуаций, которые потенциально могут привести к возникновению спора (например, обращение налогоплательщика за разъяснением в налоговый орган или Минфин России), в то время как классическое понимание налогового спора сводится к наличию уже конфликтной ситуации.

2. В целях структурирования знаний в доктрине налогового права и систематизации понимания категорий налогового права, а также для эффективного выбора и последующего применения конкретной альтернативной формы досудебного урегулирования спора обоснована необходимость разграничения категорий споров, вытекающих из налоговых правоотношений, на споры, возникающие до и после вынесения налоговыми органами ненормативных правовых актов по результатам осуществления налогового контроля.

3. Разработано авторское определение понятия процедуры досудебного урегулирования налоговых споров как самостоятельной стадии налогового процесса, под которой предлагается понимать последовательно осуществляемые взаимосвязанные процедуры, имеющие целью предотвращение возникновения и (или) последующее урегулирование возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, связанных с полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов), объемом прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов без обращения в суд.

4. Выделены две группы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: первая включает превентивные процедуры, такие, как налоговое консультирование

и горизонтальный мониторинг; вторая — такую форму, как медиация, которая имеет место уже непосредственно после возникновения спорных ситуаций, а также обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

5. В целях повышения эффективности применения альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, а также повышения доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками обоснована необходимость предоставления налогоплательщику права на участие в рассмотрении материалов налогового обжалования вышестоящим налоговым органом (представлен соответствующий проект федерального закона о внесении изменений в ст. 140 НК (см. *прил. 1*).

6. В целях обеспечения качественного администрирования в рамках трансфертного ценообразования и повышения эффективности разрешения налоговых споров в данной области аргументирована целесообразность передачи администрирования трансфертного ценообразования на уровень субъектов РФ. Указанные изменения будут способствовать также и реализации прав данной категории налогоплательщиков на досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, так как в данном случае апелляционные жалобы (жалобы) должны будут подаваться в вышестоящий налоговый орган (ФНС России).

7. С целью обеспечения полноты реализации правовых гарантий для налогоплательщиков в рамках осуществления налоговым органом процедуры привлечения к налоговой ответственности обосновано, что налогоплательщику также должно быть предоставлено правомочие по представлению возражений по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, для чего положениями законодательства РФ о налогах и сборах должна быть предусмотрена обязанность по составлению налоговым органом дополнительного акта проверки.

8. Обосновано, что с целью снижения количества споров и достижения компромисса между налоговыми органами и налогоплательщиками необходимо расширить круг смягчающих налоговую ответственность обстоятельств и снижать сумму штрафных санкций (пеней) при добровольной уплате (и дальнейшем необжаловании) налогоплательщиком налоговых доначислений.

Теоретическая и практическая значимость диссертации заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят существенный вклад в финансово-правовую науку, способствуют созданию обоснованного представления об альтернативных формах досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, для эффективного налогового администрирования, развивают и дополняют понятийный аппарат, учитывающий особенности применения обозначенных форм урегулирования споров, развивают ряд правовых положений, приводящих к новым доктринальным выводам.

Авторские идеи относительно альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, могут быть использованы в нормотворческой работе по совершенствованию финансового и налогового законодательства, а именно положений НК в части правового регулирования превентивной работы по сокращению числа споров, а также количества жалоб налогоплательщиков, рассматриваемых вышестоящим налоговым органом. Например, составление налоговым органом акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля позволит документально зафиксировать дополнительные доводы налогового органа, что, в свою очередь, даст возможность налогоплательщикам готовить конкретные контраргументы, а участие представителя налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки в вышестоящем налоговом органе гарантирует в полной мере реализацию права на досудебную процедуру урегулирования налогового спора (в частности, появляется возможность акцентировать внимание

должностного лица на наиболее существенных доказательствах, пояснить специфику производства и реализации продукции и т. д.).

Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической работе, в том числе в правоприменительной деятельности органов государственной власти. Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем финансового и налогового права в Российской Федерации, а также в рамках преподавания соответствующих учебных дисциплин, в частности при чтении базовых учебных курсов по финансовому и налоговому праву, специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации, в ходе осуществления учебного процесса аспирантами Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (далее — ИЗиСП).

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Диссертация обсуждена и одобрена на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства ИЗиСП.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- при проведении практических занятий в магистратуре ИЗиСП;
- в докладе на секции публичного права ученого совета ИЗиСП;
- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах), таких, например, как: научно-практическая конференция «Соотношение частных и публичных интересов в финансовых правоотношениях» (г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 30 сентября 2015 г.); Международная научно-практическая конференция «Кутафинские чтения» (г. Москва, Московская государственная юридическая академия

им. О. Е. Кутафина, Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, ИЗИСП, 2–4 апреля 2015 г., 6–9 апреля 2016 г.) и др.

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались в деятельности налоговых органов и в рамках основной деятельности соискателя.

Структура исследования обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АЛЬТЕРНАТИВНЫХ ФОРМ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ СПОРОВ, ВЫТЕКАЮЩИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

1.1. История развития досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в Российской Федерации

Конфликты являются неотъемлемым элементом публичных финансовых отношений, и налоговая сфера не является исключением. Можно с уверенностью констатировать, что возникновение конфликтных ситуаций в налоговых правоотношениях связывается с моментом появления самих налогов и их понятийного определения в качестве формы обязательной повинности населения, понимаемого как правовая форма возложения на физических лиц или организации основанной на законе и обеспеченной силой государственного принуждения обязанности по участию в формировании публичного фонда денежных средств (бюджета) для покрытия общественно значимых расходов на условиях индивидуальной безвозмездности и безвозвратности⁴. Поскольку сущность финансовой деятельности составляют отношения по перечислению денежных средств в пользу публично-правовых образований (государства и муниципальных образований)⁵, среди причин конфликтного характера налоговых отношений прежде всего отмечают:

- «наличие объективных противоречий между финансовыми интересами государства, с одной стороны, и физических лиц, организаций, обязанных уплачивать налоги и сборы, — с другой»⁶;

⁴ См.: Кучеров И. И. Новый концептуальный подход к определению налога // Финансовое право. 2008. № 1. С. 18.

⁵ См.: Омелехина Н. В. Денежная обязанность как категория финансового права // Там же. 2014. № 12. С. 15–23.

⁶ Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Центр «ЮрИнфоР», 2006. С. 388.

- отсутствие личной заинтересованности налогоплательщика для вступления в налоговые правоотношения⁷.

Налоги существовали уже в древних цивилизациях (прежде всего в Римской империи и Китае). В Риме взималось более 200 видов различных налогов. Существовали такие налоги, как налог на наследство и дарение, налог на пиво, портовые, ввозные и вывозные пошлины⁸. На завоеванных территориях объявлялся конкурс на сбор налогов — кто больше соберет, и богатые люди объединялись в компанию, в которую вносили свой капитал, а потом получали свою долю с доходов⁹.

Основой налогообложения Древнерусского государства являлись косвенные налоги, существовавшие прежде всего в виде торговых и судебных пошлин, обеспечивавших не менее 50 % бюджета государства¹⁰.

Основополагающим элементом в данном случае являлось и остается именно принуждение к уплате налогов. В частности, П. М. Годме отмечал, что «элемент принуждения настолько важен в понятии налога, что это влечет за собой исключение из налоговой сферы поступлений, не носящих принудительный характер»¹¹. Фундамент для развития налогообложения был заложен еще на начальных стадиях существования государственности¹², и именно воля государства лежит в основе возникновения конфликта между государственными органами и налогоплательщиками.

По словам Н. Н. Злобина, право государства устанавливать налоги было, есть и будет его неотъемлемым правом. Следует отметить, что для целей установления налогов у государства отсутствует необходимость получения согласия у налогоплательщика, т. е. установление налогов производится в

⁷ См.: Ильин А. Ю., Моисеенко М. А. Конфликтологический подход к разрешению налоговых споров в досудебном порядке // Финансовое право. 2016. № 7. С. 33–36.

⁸ См.: Липсиц И. В. Экономика без тайн : в 2 кн. М. : Изд-во «Дело ЛТД», 1997. Кн. 1. С. 35.

⁹ См.: Починок А. П. Фискал. М., 2016. С. 21.

¹⁰ См.: Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / под ред. Н. А. Поветкиной. М. : Юриспруденция, 2012.

¹¹ Годме П. М. Финансовое право / пер. и вступ. ст. д-ра юрид. наук, проф. Р. О. Халфиной. М. : Прогресс, 1978. С. 373.

¹² См., например: Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX–XX вв. : учеб. пособие. М., 2008. С. 3; Мильков Н. В. Налоговое право : учебник. М., 2008. С. 318; Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 45.

одностороннем порядке. В этом проявляется сущность государства как особого субъекта публичного права¹³.

Очевидно, что с появлением обязательных к уплате платежей возникают и конфликтные ситуации. Отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами приобретают конфликтный характер в силу различных причин, в основе которых лежат противоречия между публичными интересами государства и частными интересами налогоплательщика, в том числе связанные с установлением размера налогов, обоснованием, определением базы обложения, льготами и т. д. Например, при применении актов о налогах и сборах конфликтные ситуации возникают в результате различного толкования, реализации правовых норм и квалификации одного и того же юридического факта. Правовые отношения, в рамках которых возникают конфликты между налогоплательщиком и налоговой инспекцией, принято именовать в юридической литературе налоговыми спорами¹⁴.

К сожалению, в настоящее время отсутствует всестороннее исследование зарождения процедур рассмотрения финансовых (и, в частности, налоговых) конфликтов. В. О. Ключевский говорил: «Я не решаюсь сказать, с какой степенью подробности должны мы изучить терминологию древнерусских налоговых отношений. Это самая запутанная, т. е. наименее изученная, сфера явлений нашей древней истории...»¹⁵.

Большинство исследований в данной области касаются по большей части какого-то одного временного периода, описания предпосылок возникновения налогов¹⁶ или конкретной формы разрешения конфликта¹⁷. В рамках настоящего исследования предпринята попытка комплексного исследования появления альтернативных форм досудебного разрешения

¹³ См.: *Злобин Н. Н.* Налог как правовая категория : монография. М. : РПА МЮ РФ, 2003. С. 14.

¹⁴ См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России. С. 388.

¹⁵ *Ключевский В. О.* Сочинения : в 9 т. М. : Мысль, 1989. Т. 6 : Специальные курсы. С. 158.

¹⁶ См.: *Параскевич Н. С.* Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // *Финансовое право.* 2009. № 10. С. 20.

¹⁷ М. В. Семенов детально описывает обязательное досудебное обжалование решений налоговых органов (см., например: *Семенов М. В.* Разберемся без суда // *Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение.* 2014. № 3. С. 66–71).

споров, вытекающих из налоговых правоотношений, между налогоплательщиками и государством, анализа этапов развития, эволюции правового регулирования указанной сферы налоговых правоотношений, а также путей совершенствования ее правового регулирования.

В научной среде существуют различные градации и выделяются разные этапы развития урегулирования конфликтных ситуаций. Например, А. В. Умрихин, выделяя три этапа, отмечает, что первый этап характеризуется раздробленностью всех элементов осуществления налогового контроля, которая стала причиной недостаточного развития системы государственного управления. На втором этапе происходит централизация и повышение значимости контрольных мероприятий; государство осознает, что налоговый контроль — это основной способ обеспечения экономической стабильности. Особенностью третьего этапа является расширение функций регионального и местного самоуправления. Именно в этот период в ведущих странах мира складывается единая устойчивая система управления, формируются черты, характерные для современной системы органов налогового контроля как одного из элементов государственного управления¹⁸.

Автором предлагается подойти к выделению этапов именно с точки зрения временного периода зарождения и развития досудебных процедур. В частности, предлагается исходить из следующих этапов развития:

1. Налогообложение от образования государственности на Руси до образования Московского государства (IX–XV вв.). В период существования древних племен зарождается сам механизм государственности и налога как основного экономического базиса, формирующего финансовую основу функционирования государства. Вождь племени устанавливал конкретную долю, которую каждый член общины должен был отдавать, т. е. речь идет об обязательной доле на общее благо. И в данном случае глава племени

¹⁸ Подробнее см.: Умрихин А. В. Использование зарубежного опыта в формировании и развитии органов налогового контроля Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

выступал неким арбитром, определяющим обязательства членов общины. На этапе объединения племен происходит формирование института податей славянских племен. Податные отношения этого периода были случайными, несистемными, поэтому не носили в полном смысле этого слова финансового характера¹⁹.

Относительно периода существования Киевской Руси, безусловно, рано еще говорить о формировании каких-либо правовых институтов урегулирования споров. Налоги в основном собирались в натуральной форме, и право государства на определение доли каждого представителя общины носило императивный характер. В целом период может быть охарактеризован широким применением внесудебных процедур разрешения споров, в частности путем самозащиты и самоуправства²⁰.

В Древней Руси существовали и косвенные налоги, которые взимались в форме торговых и судебных пошлин. Особое распространение получил так называемый мыт — пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений.

В рамках указанного периода происходит формирование государственности у древних славян. Князья определяют обязательные подати (в основном в натуральной форме), которые необходимы им для содержания дружины и обеспечения безопасности своих границ. Между дружинниками и подданными возникают споры об объеме несения повинностей, и князь, разрешая их, тем самым зарождает институт урегулирования спора. Этот исторически первый этап налогообложения на Руси характеризуется множественностью разнообразных повинностей, регулируемых в большинстве своем нормами обычного права.

Особое значение для правового регулирования общественных отношений играет Русская Правда, в которой получили юридическое

¹⁹ См.: *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права : в 6 т. Харьков, 2002. Т. 1 : Генезис налогового регулирования. С. 358–359.

²⁰ Более подробно см.: *Зайцев А. И., Афанасьев С. Ф.* Об истории специализации юрисдикционных органов // *Правоведение.* 2002. № 2. С. 136.

закрепление судебных, политические и торговые отношения. Применительно к регулированию финансовых отношений можно говорить о создании судебной системы, которая выступает основным элементом урегулирования экономических споров. Целый ряд статей Русской Правды регулирует уплату судебных и административных пошлин. Например, ст. 107 устанавливает: «Вот урочные судебные пошлины: от присуждения к платежу штрафа судье — 9 куниц, метельнику (помощнику судьи) — 9 белок; с дела о бортной земле 30 куниц, а во всех прочих тяжбах с того, кому присудят, судье брать по 4 куницы, а метельнику (помощнику) — по 6 белок»²¹.

В момент развития удельных княжеств процессы формирования отдельных органов по рассмотрению конфликтов в области налогообложения также не получили развитие²². Каждое княжество представляло собой отдельный центр управления и было занято прежде всего пополнением своей собственной казны.

В период Золотой Орды (XIII в.) дань взималась в пользу монголо-татарских ханов («выход»). В XIV–XV вв. свободное население платило не только ордынскую дань, но и дань (как государственную подать), которая направлялась в княжескую казну. Дань как государственная подать приобрела самостоятельное значение, когда была прекращена уплата ордынского «выхода» (1480 г.). Уплата сборов первоначально контролировалась на местах баскаками (чиновниками хана), в конце 50-х — начале 60-х гг. XIII в. дань собирали уполномоченные ханом купцы — бесермены, откупавшие у него это право. Однако из-за народных восстаний бесермены были изгнаны из всех русских городов и функции по сбору дани перешли русским князьям²³.

В XIV в. на местах постепенно формируется система кормлений, при которой князь передает своим дружинникам часть властных функций, в том

²¹ Русская Правда : материалы к изучению истории государства и права СССР. М., 1962. С. 23–55.

²² См.: Михайлов М. История образования и развития системы русского гражданского судопроизводства до Уложения 1649 года. СПб., 1848. С. 28, 29.

²³ См.: Налоговое право России / под ред. Ю. А. Крохиной. М. : НОРМА, 2004. С. 57.

числе судопроизводство, для осуществления контроля на вверенной ему территории²⁴. К сожалению, подача жалобы на дружинника воспринималась не с точки зрения нарушения прав жалобщика, а с точки зрения надзора за представителями власти.

Безусловно, на данном этапе весьма преждевременно говорить о создании целостной системы регулирования отношений государство — налогоплательщик в свете зарождения современных форм досудебного урегулирования налоговых споров. Указанный период стоит рассматривать с точки зрения становления самой налоговой системы государства, функционирования ее финансовых институтов, построения экономического фундамента.

2. Период от формирования Московского княжества до Петровской эпохи (XV–XVII вв.). На данном этапе развития Российского государства происходит соби́рание русских земель и закладываются прочные основы сильного и стабильного государства, осуществляется упорядочивание налоговой системы. Например, в период правления Ивана III фактически заново начала создаваться древнерусская система налогообложения. В 1480 г. были введены новые прямые и косвенные налоги и сборы, произошло упорядочение налоговых платежей в государстве.

Основными государственными налогами были:

1) прямые налоги, к которым относились:

- деньги с черносошных крестьян и посадских людей;
- ямские деньги;
- пищальные деньги;

2) сборы на городское и засечное дело, стрельцкая подать и др.²⁵.

Понимая необходимость квалифицированных сборщиков налогов, начиная с середины XVI в. государство начинает привлекать людей из

²⁴ См.: *Куксин И. Н.* Зарождение налогообложения в Московском государстве // *История гос-ва и права.* 2009. № 9. С. 15.

²⁵ См.: *Клейменова М. О.* Налоговое право : учеб. пособие. М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

высшего купечества для несения государевой службы. Гарантией добросовестного отношения к служебным обязанностям была не только присяга на верность, но и имущественная состоятельность агента, его материальная способность возместить причиненный казне ущерб²⁶.

Вместе с тем объединение русских территорий не привело к созданию единой вертикали управления финансовыми процессами в государстве. Центральными правительственными учреждениями являлись приказы. Они начали складываться в определенную систему управления одновременно с образованием централизованного Русского государства.

Приказы, занимавшиеся осуществлением внутренней политики, делились на приказы общегосударственной компетенции и приказы областной компетенции. Единого финансового приказа, обладавшего общегосударственными полномочиями, в XVII в. не существовало.

К числу финансовых приказов общегосударственной компетенции относились: 1) Приказ Большого прихода (ведал сбором таможенных доходов); 2) Приказ Новой четверти (осуществлял кабацкие сборы с Москвы и южных городов); 3) Приказ Большой казны (ведал государственным хозяйством, в том числе казенной промышленностью, торговлей, а также Денежным двором, где производилась чеканка монет).

Доходы на местах в сами приказы не поступали, они расходовались здесь же. В Москву направлялись лишь натуральные сборы, например меха²⁷.

Для рассматриваемого периода характерно отсутствие у налогоплательщиков возможности оспаривать сумму сбора, подлежащего взысканию. По большей части конфликты возникали в области раздела имущества, смены собственников недвижимости, взыскания долгов по заключенным договорам. Споры в области налогов как таковые выделены не были.

²⁶ См.: Тихонов Ю. А. Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века // Исторические записки. Т. 53. М., 1955. С. 285.

²⁷ См.: Очерки истории СССР: XVII век. М., 1955. С. 366–372.

По словам В. И. Сергеевича, в то время существовала так называемая система верного управления, поскольку сборы отдавались на веру выборным людям; им верят, что они доставят в государеву казну все то, что действительно получится²⁸. Фактически реформирование существовавшей системы было направлено на регулирование действовавшего механизма взыскания налогов, а не на обеспечение и регламентацию прав участников налоговых правоотношений. Налогоплательщик, по сути, не мог возражать против размера обязательных платежей, что значительно ограничивало возможность обжалования действий сборщиков налогов.

В связи с этим основная категория жалоб касалась не суммы налога, а фактов превышения представителями государства своих полномочий (злоупотреблений на местах). В царской грамоте 1649 г., составленной по результатам рассмотрения жалобы, воеводе предписывалось: «С которого посаду и с уезду с тяглых и оброчных деревень посадские и уездные крестьяне кто сверх оклада за кого платил... на тех людех велети те деньги доправить и отдать тем людям, кто сверх оклада платил»²⁹. Кроме того, царь обязывал вести борьбу против злоупотреблений сборщиков налогов: «Да и того беречь, чтоб посадские земские старосты и целовальники и денежные сборщики и мужики богатые и горланы мелким людям обид и насильств и продаж ни в чем не чинили, и лишних денег с мирских людей сверх государевых податей не собирали и ни в чем мирскими деньгами не корыстовались»³⁰.

С принятием Соборного уложения 1649 г. был создан специальный постоянный суд для разрешения торговых споров в купеческом сословии³¹.

Резюмируя, отметим применительно для данного периода отсутствие четкого выделения элементов налогов, компетентных органов по

²⁸ Подробнее см.: *Сергеевич В. И.* Лекции и исследования по древней истории русского права. М., 2004. С. 28, 29.

²⁹ *Петухова Н. Е.* Указ. соч. С. 29.

³⁰ *Бржеский Н. К.* Податная реформа: Французские теории XVIII столетия. СПб., 1888. С. 60–61.

³¹ См.: Конституция Российской Федерации : доктринальный комментарий (постатейный) / М. П. Авдеенкова [и др.] ; рук. авт. кол. Ю. А. Дмитриев ; науч. ред. Ю. И. Скуратов. 2-е изд., изм. и доп. М. : Статут, 2013.

рассмотрению налоговых споров и, самое главное, восприятия этих органов в качестве гаранта защиты прав налогоплательщиков. Более того, нередко невозможность уплаты налогов и обжалования размера повинности приводила в том числе к телесным наказаниям³². Указанный этап можно также охарактеризовать коллективной ответственностью общины за своих членов, которые не могли исполнить свою обязанность перед государством.

С поэтапным развитием законодательства появляются попытки правового регламентирования рассмотрения жалоб. Объяснением этому может служить все больший беспредел чиновников на местах, превышавших свои полномочия, что не могло остаться незамеченным со стороны правителя государства. Законодатель понимает необходимость установления рамок поведения как для контролирующей стороны в налоговых правоотношениях, так и для обязанных лиц, поскольку четкая, понятная, структурированная система управления всегда позволяет достичь значительно больших экономических показателей, нежели самоуправство конкретного дружинника на местах.

Недостатком в данном случае является желание государства осуществлять контроль как таковой и контролировать своих представителей на местах, а не формирование четкой и эффективной системы разрешения налоговых конфликтов и пресечение незаконных действий чиновников, превышающих свои полномочия.

3. Налоговый контроль в период российской империи (XVIII в. — начало XX в.).

В период царствования Петра I, 22 февраля 1711 г., в качестве верховного органа управления и суда был учрежден Правительствующий Сенат, выполнявший функции центрального административного органа по

³² Телесная повинность имела место и в другие периоды. Так, согласно Указу Екатерины II от 24 октября 1780 г. «Об учреждении Экспедиции о государственных доходах, контроле и ревизии счетов, взыскании недоимок, недоборов и начетов» в случае неуплаты налога у лица конфисковывалось имущество, а его детей забирали в солдаты (см.: *Титов Ю. П.* Хрестоматия по истории государства и права России. М., 2003. С. 56).

рассмотрению юридических споров³³. Именно практика данного органа заложила основы к правовому регулированию представления жалоб:

1) о требованиях к необходимости предоставления доказательств своей позиции (при отсутствии аргументации со стороны подателя жалобы губернские и областные присутствия оставляли жалобы без рассмотрения);

2) последствиях нарушения срока и порядка подачи жалобы (без рассмотрения оставлялись жалобы плательщиков на решение Казенной палаты, принесенные по истечении срока³⁴ и поданные с нарушением установленного порядка (не через орган рассмотрения)³⁵;

3) необходимости рассмотрения материалов в присутствии подателя жалобы (выносимый с данным нарушением документ не считался принятым на законных основаниях);

4) возможности административного органа снижать размер штрафных санкций;

5) решении по итогам рассмотрения обращения (губернские присутствия учитывали как документально зафиксированные, так и устные доказательства)³⁶.

При Екатерине II происходит создание триединой системы судов: для дворян (уездный и верхний земский), для горожан (городской и губернский магистраты) и для свободных крестьян (нижняя и верхняя расправы). Жалованная грамота городам 1785 г. окончательно оформила организацию гильдейского купечества, в рамках которого разрешались торговые споры³⁷.

Можно с уверенностью говорить, что на данном этапе произошло становление и развитие структурных основ по рассмотрению поступающих жалоб, касающихся вопросов налогообложения.

³³ См.: СЗ РИ. 1915. Т. 1, ч. 2. Кн. 4 «Учреждение Правительствующего Сената». Ст. 2.

³⁴ См.: Указ П. С. от 27 сентября 1900 г. № 10922 (цит. по: *Фриман М. С., Шейнес Д. И.* Промысловый налог по действующему русскому законодательству. М. : Типография В. М. Саблина, 1913. С. 201).

³⁵ См.: Там же; *Зайденман Л. О.* Порядок и способы обжалования административных распоряжений и постановлений. СПб., 1904. С. VI.

³⁶ Цит. по: *Фриман М. С., Шейнес Д. И.* Указ. соч. С. 203.

³⁷ Подробнее см.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2013.

Указанные основы можно систематизировать следующим образом:

- основная форма обращения в административный орган — жалоба;
- порядок и процедурные основы рассмотрения жалоб регламентировались соответствующими инструкциями и нормами.

Следует отметить большое значение реформ, осуществляемых на данном этапе под руководством министра финансов М. М. Сперанского³⁸. Важным событием того периода явилось создание в соответствии с принятым Высочайшим манифестом от 28 января 1811 г. Главного управления ревизии государственных счетов, приравненного по статусу к министерству, для проведения ревизий доходов и расходов всех казенных средств и осуществления надзора за их движением. Оно состояло из Департамента ревизии счетов по гражданской части и Департамента ревизии счетов по военной части. Позже был образован Совет Главного управления ревизии государственных счетов, который также называли Советом государственного контролера; в 1836 г. он был преобразован в Государственный контроль³⁹.

Начиная с середины XIX в. начинает создаваться полноценная система органов налогового контроля, формируется эффективное правовое регулирование налоговых правоотношений, которые можно рассматривать как далекий прообраз современной системы налогового контроля. Налоги рассматривались как императивная обязанность по покрытию имеющихся расходов государства⁴⁰. Данный подход объясняет отсутствие отдельных специализированных органов (подразделений) по рассмотрению налоговых споров, по сути, в принципе не поднимался вопрос о наличии прав налогоплательщиков на какое-либо обжалование.

Несмотря на реформирование судебной системы в указанный период, суды тем не менее рассматривали налоговые споры. Так, С. А. Корф уделял

³⁸ См.: *Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. У истоков финансового права.* М. : Статут, 1998. Т. 1. С. 67, 68.

³⁹ См.: Колокол. 1860. № 60. С. 492.

⁴⁰ См.: *Слуцкий М. И. Основы финансовой науки и политики.* М., 1909. С. 77; *Никитский А. А. Популярные лекции по финансовому праву.* СПб., 1902. С. 23.

особое внимание правовой конструкции системы административных органов по рассмотрению жалоб. Например, относительно квартирного и промыслового налогов он писал: «...тогда как присутствия по промысловому налогу занимаются исключительно судебно-административными разбирательствами и являются, следовательно, только административными судилищами, присутствия по квартирному налогу несут и чисто административные обязанности. Несомненно, что с точки зрения теории административной юстиции представлялось бы желательной передача этого последнего рода дел ведению казенных палат; тогда за губернскими присутствиями оставалась бы лишь одна категория дел, а именно рассмотрение различных жалоб на постановления других органов в области вопросов квартирного обложения»⁴¹. Иными словами, имело место административное рассмотрение налоговых конфликтов (сам орган, в компетенцию которого входил контроль и надзор за налоговой сферой, занимался рассмотрением жалобы).

Дореволюционный период характеризовался недостатками административной формы защиты права налогоплательщиков, к которым, безусловно, относилось и отсутствие независимого органа по рассмотрению поступающих жалоб⁴².

Разрозненность правового регулирования проявлялась и в отсутствии единой систематизации процедуры обжалования. Нормы об обжаловании были закреплены в отдельных документах о соответствующих налогах (в частности, в Положении о государственном промысловом налоге (1898 г.), а также в инструкциях и рекомендациях Минфина).

Со временем, законодательное закрепление получили вопросы установления процессуальных сроков на обжалование, порядка их

⁴¹ Подробнее см.: Корф С. А. Административная юстиция в России. Кн. 2 : Очерк действующего законодательства. СПб. : Типография Тренке и Фюсно, 1910. С. 198–208.

⁴² Подробнее см.: Гудым В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 12, 13.

рассмотрения, уведомления подавшего жалобу лица о результатах рассмотрения жалобы и т. д.⁴³.

Подводя итог развитию налоговых правоотношений в данный период, можно отметить, что он может быть охарактеризован как этап, на котором сделаны первые эффективные шаги по системному становлению института государственных органов, в чью компетенцию входило рассмотрение налоговых споров.

Однако на данном этапе еще преждевременно говорить о появлении правового института обжалования действий (бездействия), нормативных и ненормативных актов налоговых органов.

4. Налоговая система советского периода (1917–1991 гг.).
Произошедшая революция обусловила слом старой экономической системы и становление новой, характеризующейся своей нестабильностью. Правосудие на местах отправлялось местными властями и судьями; налоговый аппарат стал формироваться только с начала 20-х гг. Основной «налоговый функционал» несло на себе Управление государственными налогами Народного комиссариата финансов, главной задачей которого было обеспечение налоговых поступлений. Очевидно, что такая конъюнктура отодвигала на второй план вопросы обжалования налоговых споров, хотя данная компетенция и относилась к упомянутому выше Управлению (см. Постановление Наркомфина РСФСР от 2 августа 1919 г. «О местных налоговых органах (Положение)»⁴⁴).

Возможность налогоплательщиков влиять на систему взимания налоговых платежей ярко характеризуется этапами развития арбитражных судов в советский период:

⁴³ См. Положение о государственном промысловом налоге от 8 июня 1898 г., Инструкцию Министерства финансов от 22 ноября 1898 г. (см.: *Зайденман Л. О.* Указ. соч.); Инструкцию Министерства финансов о применении Положения о государственном промысловом налоге, утвержденную 5 февраля 1898 г. (по состоянию на 20 августа 1911 г.) (см.: Положение о государственном промысловом налоге / сост. А. М. Нюренберг. 6-е изд., испр. и доп. М., 1916); Положение о государственном налоге с недвижимых имуществ, утвержденное 6 июня 1910 г. (см.: *Мичурин Ф., Перов С.* Налог с недвижимых имуществ. М.: Типография Вильде, 1911).

⁴⁴ См.: СУ РСФСР. 1919. № 38. Ст. 379.

- с 1931 по 1987 г. ведущее место среди государственных арбитражей занимал Государственный арбитраж при Совете Министров СССР, к компетенции которого было отнесено рассмотрение наиболее важных и крупных хозяйственных споров, изучение и обобщение опыта работы государственных и ведомственных арбитражей и инструктирование их по вопросам практики применения законодательства, регулирующего хозяйственные отношения;

- с 1987 по 1991 г. положение органов государственного арбитража было изменено: они перестали состоять при советах министров и исполнительных комитетах советов народных депутатов и превратились в единую, в значительной мере обособленную систему⁴⁵.

Анализируя Постановление Совмина СССР от 3 мая 1956 г. № 583 «О передаче местных органов Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов СССР в ведение министерств финансов союзных республик»⁴⁶, можно прийти к выводу, что главной задачей уполномоченных исполнительных органов являлось осуществление контроля за выполнением плановых показателей налоговых поступлений в бюджет.

С середины XX в. защита прав налогоплательщиков в административном порядке получила нормативное закрепление. С 1937 по 1991 г. у граждан появилась возможность оспаривать в суде решения налоговых органов. До распада СССР налоговый спор не расценивался как правовой спор, обладающий своей собственной спецификой, вызывающей необходимость его рассмотрения лицами и органами, имеющими специальные познания в данной сфере.

Согласно принятому Положению о взимании налогов, утвержденному ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г.⁴⁷, был установлен порядок обжалования налоговых споров. Так, жалобы на действия финансовых

⁴⁵ См.: Конституция Российской Федерации / М. П. Авдеенкова [и др.] ; рук. авт. кол. Ю. А. Дмитриев ; науч. ред. Ю. И. Скуратов.

⁴⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷ См.: Известия ЦИК СССР и ВЦИК. 1925. № 235.

инспекторов подавались в губернский (окружной, уездный) финансовый отдел, который не позднее семидневного срока представлял подаваемые через него жалобы со своим заключением в исполнительный комитет или финансовый отдел, которые выносили решение. Дальнейшее обжалование могло осуществляться в вышестоящие финансовые органы вплоть до народных комиссариатов финансов союзных республик⁴⁸.

Данный этап характеризуется отсутствием налоговых споров в современном их понимании как таковых. Командно-административная система даже теоретически не могла создать правовых основ регулирования налоговых правоотношений, предполагающих права налогоплательщиков на оспаривание действий и актов государственных органов. С 1919 г. формально была закреплена возможность оспаривания размера повинности в Уездный финансовый отдел. С 1937 г. любое предприятие могло быть подвергнуто ревизии, по результатам которой составлялся акт, где указывались выявленные нарушения. При этом законодательно не предусматривалась возможность оспаривания такого акта⁴⁹.

В рамках данного периода, безусловно, еще преждевременно говорить о функционировании полноценной нормативной системы работы института обжалования налоговых споров, вместе с тем были закреплены базовые основы процедуры представления и рассмотрения жалоб (компетентные органы, сроки и порядок рассмотрения жалоб и др.).

5. Организация и структура органов по рассмотрению налоговых споров с 1991 г. по настоящее время. В Законе СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-1 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»⁵⁰ получили отражение нормы, касающиеся прав и обязанностей налоговых органов, возможности обжаловать действия сотрудников

⁴⁸ См.: Налоговые нарушения и судебная практика / под ред. Н. А. Артемьева. М. : Изд-во Мосфинотдела, 1928. С. 89. Также см.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование.

⁴⁹ См.: *Колесниченко Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие. М. : Юстицинформ, 2012.

⁵⁰ См.: ВСНД и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394.

налоговых органов. Сходные положения были закреплены в ст. 40 Закона СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций»⁵¹:

- закреплен принцип обжалования действий налоговых органов, в том числе и вышестоящему органу (должностному лицу);

- срок рассмотрения жалоб и принятия по ним решения ограничивался 30 днями;

- месячный срок устанавливался для направления жалобы в вышестоящий налоговый орган.

Налоговая реформа, начавшаяся в Российской Федерации в 1991 г., потребовала создания эффективного механизма обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Экономические преобразования начала 90-х гг. потребовали от российских властей коренного пересмотра законодательства, в том числе процедуры обжалования актов налоговых органов⁵².

Исследуя развитие института досудебного урегулирования налоговых споров, следует остановиться на следующем. В 1997 г. на основании утвержденного Положения об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Государственной налоговой службы Российской Федерации от 31.05.1997 (см. письмо Государственной налоговой службы Российской Федерации от 04.06.1997 № ВК-6-11/423⁵³) в организационной структуре налоговых органов создано специализированное подразделение, ответственное за рассмотрение жалоб налогоплательщиков. На данное Управление в числе иных функций напрямую была возложена задача по рассмотрению жалоб (апелляций) налогоплательщиков и других лиц, обязанных удерживать с налогоплательщиков и перечислять в бюджеты

⁵¹ См.: ВСНД и ВС СССР. 1990. № 27. Ст. 522.

⁵² Правовое регулирование осуществлялось путем закрепления прав налогоплательщиков в Законе РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» (см.: Рос. газ. 1992. 10 марта) и Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (см.: ВСНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492).

⁵³ См.: Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1997. № 8.

налоги и сборы, на решения государственных налоговых инспекций по субъектам РФ и действия (бездействие) их должностных лиц, связанные с налогообложением и применением финансовых и административных санкций за нарушения законодательства о налогах и сборах. Позднее функции Управления рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы были переданы Правовому управлению Министерства Российской Федерации по налогам и сборам⁵⁴ (далее — МНС России)⁵⁵.

Важным событием в налоговой сфере стало принятие в 1998 г. части первой НК.

Правовые нормы, установленные НК, заложили правовые основы существования отдельных специализированных подразделений внутри налоговых органов, напрямую ответственных за подготовку материалов досудебного обжалования налоговых споров (проверка процедуры проведения проверок и оформления их результатов, первичный анализ доводов налогоплательщика и т. д.). По словам В. А. Матиенко, «...досудебное производство по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах является автономным видом государственно-правовой деятельности, осуществляемой специально уполномоченными на то организационными звеньями налоговых органов и за счет реализации соответствующего круга средств и методов, зафиксированных в нормативно-правовом статусе данных органов»⁵⁶.

Приказом МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290⁵⁷ утвержден Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке, которым регулировались такие важные положения, как сроки подачи и рассмотрения жалоб, основания для оставления жалобы без рассмотрения.

⁵⁴ На основании Указа Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» (см.: СЗ РФ. 1998. № 52. Ст. 6393) Государственная налоговая служба Российской Федерации преобразована в МНС России.

⁵⁵ См.: Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика / А. В. Брызгалов [и др.] // *Налоги и финансовое право*. 2014. № 12. С. 7–115.

⁵⁶ Матиенко В. А. Проблемы досудебного производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 11.

⁵⁷ См.: *Экономика и жизнь*. 2001. № 38.

В <информационном сообщении> ФНС России от 15.02.2011⁵⁸ был установлен перечень документов, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган.

Однако на практике Регламент вызывал множество споров. Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлении от 17.05.2010 № КА-А40/4879-10 по делу № А40-96067/09-76-646⁵⁹ признал незаконным оставление жалобы без рассмотрения из-за отсутствия приложения к жалобе доверенности представителя.

По сути, аудиту подвергались результаты налоговых проверок по поступившим в налоговые органы жалобам налогоплательщиков: в рамках проведения налоговой проверки (фиксации ее результатов), а также в рамках обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Такое разрешение споров осуществляется исключительно по инициативе налогоплательщика и является его правом, поскольку основанием налогового спора всегда является нарушение прав налогоплательщика с его позиции.

В <письме> ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 «О рассмотрении запроса»⁶⁰ было отмечено, что совершенствование досудебного порядка должно проходить по двум направлениям:

1) формирование кадрового потенциала должностных лиц налоговых органов, в компетенцию которых входит осуществление производства по досудебному урегулированию налоговых споров, обеспечение надлежащих условий их деятельности (организационно-правовые, материально-технические и иные вопросы);

2) осуществление мероприятий, направленных на совершенствование административных процессуальных норм, регламентирующих производство по рассмотрению налоговыми органами споров в досудебном порядке.

⁵⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Следующим шагом в развитии института досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации и его альтернативных форм явилось принятие Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»⁶¹. Основной целью этого Федерального закона являлось повышение качества администрирования и рассмотрения споров между участниками налоговых правоотношений, прежде всего в целях создания для налогоплательщиков благоприятных условий для разрешения спора без судебного процесса.

Существенным и принципиальным изменением налогового законодательства, внесшим новый качественный поворот в развитие досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, следует считать распространение досудебных процедур на все без исключения категории налогоплательщиков и актов налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц. Безусловно, данные изменения нами оцениваются с положительной точки зрения, ведь сама суть досудебного урегулирования споров задумывалась как квалифицированное разрешение (вышестоящим специализированным государственным органом) правовых ситуаций с целью попадания в суд неурегулированной законом и (или) судебной практикой спорной ситуации.

Подводя итог рассмотрению данного периода, можно констатировать, что с распадом СССР начался процесс формирования современной налоговой системы РФ, органов управления и контроля за поступлением обязательных платежей, а также разработки основ правового регулирования элементов налога, регламентации проведения налоговых проверок и процедур досудебного рассмотрения налоговых споров⁶².

Представленный экскурс в историю появления и развития института разрешения налоговых споров показывает, что данная область налоговых

⁶¹ См.: Рос. газ. 2013. 5 июля.

⁶² Согласно первоначальной редакции НК налогоплательщикам предоставлялось право выбора — обращаться в вышестоящий налоговый орган либо напрямую в суд.

правоотношений находится еще в стадии становления и развития, в налоговое законодательство постоянно вносятся изменения, направленные на совершенствование досудебных процедур, связанных с развитием его альтернативных форм и направленных не только на разрешение конфликтных ситуаций, но и на предотвращение их возникновения.

Изменения в экономических отношениях происходят очень быстро, что может вызывать проблемы при применении законодательства о налогах и сборах, которое не всегда своевременно реагирует на эти изменения, поэтому именно отсутствие четкого экономического прогноза и приоритетов развития не позволяет стабильно и системно развивать налоговое законодательство, что порождает и большое количество споров, и уклонение от уплаты налогов и сборов⁶³.

Одним из признаков сбалансированности налоговой системы является наличие закрепленных и реально действующих на практике механизмов защиты прав участников налоговых правоотношений. Речь в данном случае идет как о материальной составляющей (закреплении прав в нормативных документах), так и четком фиксировании процедурных моментов (содержание и форма жалобы, сроки ее рассмотрения и т. д.).

В качестве одной из гарантий таких прав можно назвать ознакомление представителя налогоплательщика с результатами мероприятий налогового контроля, что ранее являлось дискуссионным, а впоследствии было законодательно урегулировано.

В решении Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.04.2009 № ВАС-2199/09⁶⁴ указано, что НК не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки.

Вместе с тем судебная арбитражная практика складывалась иначе. Судебные инстанции обязывали налоговые инспекции не только знакомить

⁶³ См.: Кюлян Р. М. Проблема вины в налоговых правонарушениях // Налоги. 2017. № 2. С. 13–15.

⁶⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

организации с результатами проверки, но и обеспечить участие налогоплательщиков в их рассмотрении (см., например, постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.07.2015 № Ф05-8680/2015 по делу № А41-46433/14⁶⁵, постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.11.2014 № Ф05-5198/2014 по делу № А40-18263/2014⁶⁶, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.02.2010 по делу № А05-10066/2009⁶⁷, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.03.2010 по делу № А03-10603/2009⁶⁸). Суть в данном случае очевидна: качественные и квалифицированные возражения могут быть основаны только на основании детального анализа первичных документов и результатов контрольных мероприятий.

Указанные противоречия в судебной практике привели к принятию поправок к НК (см. Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования»⁶⁹) и дополнением п. 2 ст. 101 НК положением о возможности налогоплательщика знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

Однако приведенный пример свидетельствует лишь о единичном случае нивелирования правовых пробелов и необходимости усовершенствования досудебных процедур, что является одной из задач настоящего исследования.

⁶⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁹ См.: СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4198.

Наличие пробелов именно в налоговом праве признается большинством ученых. В. И. Гуреев в качестве одной из причин неэффективности налоговой системы называет пробелы в налоговом законодательстве⁷⁰. Наличие пробелов как существенный недостаток налогового права отмечает также А. К. Саркисов⁷¹.

До момента урегулирования спорной ситуации законодателем в качестве эффективного инструмента разрешения спора могут применяться альтернативные формы или, как указывается Советом Европы, дружественное урегулирование конфликта как во время судебного разбирательства, так и до его начала (см. рекомендации Комитета министров Совета Европы № R(81)7 «О способах облегчения доступа к правосудию»⁷², № R(86)12 «О мерах по недопущению и сокращению чрезмерной рабочей нагрузки на суды»⁷³, № Rec(2001)9 «Об альтернативных методах урегулирования споров между административными органами и частными лицами»⁷⁴ и другие документы Совета Европы).

Например, в Рекомендации Комитета министров Совета Европы № R(81)7 предложены следующие основные принципы, касающиеся упрощения и ускорения судебного разбирательства и особых процедур:

- следует принять меры по облегчению или поощрению, где это уместно, примирения сторон или дружественного урегулирования спора до принятия его к производству или же в ходе разбирательства;

- необходимо оптимизировать процедуру рассмотрения так называемых бесспорных дел либо дел с незначительными суммами, разработав для них упрощенную процедуру;

⁷⁰ См.: *Гуреев В. И.* Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : дис. ... д-ра юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата. М., 1999. С. 16–18.

⁷¹ См.: *Саркисов А. К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 9.

⁷² См.: Совет Европы и Россия : сб. документов. М. : Юрид. лит., 2004. С. 676–679.

⁷³ См.: Там же. С. 684–686.

⁷⁴ См.: Council of Europe : сайт. URL: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805b047a (дата обращения: 19.07.2017).

- с тем чтобы право обжалования не использовалось недобросовестно или для получения отсрочки, следует обратить особое внимание на возможность временного выполнения решений, по которым возможно обжалование.

Важным предписанием является также применение примирительных процедур в том числе на досудебных стадиях рассмотрения конфликта. В качестве альтернативных способов урегулирования спора могут быть рассмотрены:

- обжалование в вышестоящий орган;
- привлечение третьей стороны (медиатора, передача дела на рассмотрение третейского суда) для устранения разногласий.

Неоднозначность понятийного аппарата, неопределенность многих положений НК и, как следствие этого, недостаточная теоретическая разработка указанных положений создают определенные трудности при осуществлении налогового контроля, поскольку он служит основой налогового администрирования, призванного, в свою очередь, обеспечить формирование большей части доходов бюджета. В этой связи следует согласиться с А. Ю. Ильиным, что для «увеличения эффективности налогового контроля должны быть максимально отрегулированы все характеристики (элементы) этого механизма: организационно-технические, экономические и правовые»⁷⁵.

Стоит согласиться с мнением И. И. Кучерова, согласно которому оптимальное развитие налоговой системы государства возможно только при эффективном уровне налогового контроля, в связи с чем основной вектор государственной политики в области совершенствования законодательства о налогах и сборах должен быть направлен на принятие правовых актов, способствующих устранению законодательных пробелов, построению стабильной налоговой системы, упрощению предоставления налоговой

⁷⁵ Ильин А. Ю. *Формы и методы налогового контроля* : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 63.

отчетности и системы действующего документооборота (прежде всего возможность обмена документами в электронном виде), стимулированию особо важных отраслей экономики, совершенствованию процедур по альтернативному урегулированию споров⁷⁶.

Таким образом, проведенный выше анализ становления российской налоговой системы позволяет сделать вывод, что до настоящего времени она подвержена динамичным изменениям и находится в стадии формирования и развития. Это характерно и для института альтернативных форм досудебного разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, который нуждается в постоянном совершенствовании, в том числе с учетом положительного зарубежного опыта, в целях максимально комфортного и экономически эффективного развития и бизнеса, и государства.

1.2. Понятие и классификация споров, вытекающих из налоговых правоотношений

В условиях интенсивного развития рыночных отношений в Российской Федерации происходит и динамичное развитие налоговых правоотношений. Помимо установленных НК прав и обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов отдельного внимания заслуживает урегулирование возникающих в этой сфере спорных ситуаций. В основе самого налогового спора лежит конфликт интересов налогоплательщиков и налоговых органов.

Практика разрешения споров, связанных с осуществлением налогоплательщиком в рамках оптимизации налогообложения действий, формально находящихся в рамках законодательных предписаний, но направленных на неуплату (уплату в меньших объемах) налогов, показывает,

⁷⁶ См.: Налоговое право: Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юрайт, 2014. Также см.: *Баценков Н. Н.* Налоговый контроль за исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость // Финансовое право. 2015. № 6. С. 34–39.

что со стороны налогоплательщиков может иметь место злоупотребление правом⁷⁷. В научной литературе неоднократно высказывались мнения о необходимости закрепления правовых механизмов оценки и адекватных правовых ограничений подобных действий.

Однако зачастую такие предложения сводятся к прямому законодательному запрету на злоупотребление правом либо предлагаемое определение злоупотребления правом построено через систему оценочных или неопределенных признаков. Однако концепция злоупотребления правом юридически весьма уязвима, так как допускает применение мер принуждения к лицам, в действиях которых не установлено наличие нарушений законодательства. Поэтому противники этого подхода имеют основания утверждать, что он предполагает применение мер принуждения за законные действия налогоплательщиков⁷⁸.

Законодательство в настоящее время не содержит определения налогового спора. Вместе с тем формирование понятийного аппарата позволяет более глубоко проводить научное исследование и определять пути совершенствования правовых норм в случае выявления юридических коллизий либо пробелов в правовом регулировании общественных отношений. Именно грамотно сформулированная дефиниция позволяет раскрыть сущность определяемого понятия, отграничить его от смежных правовых явлений⁷⁹. Нормы-дефиниции необходимы для «точного и ясного понимания нормативного текста, повышения юридической культуры правотворчества. Чем большему числу понятий будут даваться законодательные дефиниции, тем меньше будет ошибок и недоразумений»⁸⁰.

⁷⁷ В теории уголовного права преобладает мнение, согласно которому налоговые преступления совершаются только с прямым умыслом (см.: *Соловьев И. Н.* Реализация налоговой политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004).

⁷⁸ См.: *Орахелашвили Д. Б.* Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 99.

⁷⁹ См.: Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 2 (прочие и внереализационные расходы, дата признания расходов и другие вопросы) / А. В. Брызгалин [и др.] // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 7. С. 30–247.

⁸⁰ *Губаева Т. В., Пиголкин А. С.* Лингвистические правила законодательной техники // *Проблемы юридической техники : сб. ст. / под ред. В. М. Баранова*. Н. Новгород, 2000. С. 279.

Без норм-дефиниций затруднительно (а иногда невозможно) адекватно установить смысл и содержание регулятивных и охранительных норм, а значит, применить их на практике. Отсутствие дефиниции либо ее некорректная формулировка неизбежно порождают различия в толковании терминов и понятий, нарушают единообразие в понимании и реализации налогово-правовых норм, влекут юридические конфликты. Как показывает практика, многие налоговые споры — это споры о понятиях, их объеме, содержании, смысловом значении⁸¹. В связи с этим для развития теоретических и практических основ исследования категории налоговых споров важным является формулирование определений понятийного аппарата. Статистические данные подтверждают, что споры относительно налогов являются одной из самой многочисленной категории арбитражных дел⁸². Во многом это объясняется специфичностью данной категории оспаривания в связи с необходимостью установления таких юридических фактов, как основания для взыскания налога (см., например, решение ФНС России от 05.02.2016 № СА-3-9/425@⁸³, определение Верховного Суда РФ от 27.02.2017 № 305-КГ16-21249 по делу № А40-238961/2015⁸⁴ и др.), соблюдение налоговым органом процедуры проведения налоговой проверки (привлечения к налоговой ответственности) (см., например, решение ФНС России от 19.07.2012⁸⁵, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.02.2017 № Ф01-6055/2016, Ф01-124/2017 по делу № А79-10747/2015⁸⁶), наличия смягчающих и отягчающих обстоятельств (см., например, решение ФНС России от 03.02.2017 № СА-3-9/684@⁸⁷, постановление Арбитражного суда Московского округа от

⁸¹ См.: Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 2 (прочие и внереализационные расходы, дата признания расходов и другие вопросы)

⁸² Подтверждающие статистические данные приведены в параграфе 1.3.

⁸³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

03.03.2017 № Ф05-1527/2017 по делу № А41-107948/2015⁸⁸), наличия доказанности умысла налогоплательщика (см., например, решение ФНС России от 22.03.2016 № СА-3-9/1218@⁸⁹, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.04.2017 № Ф06-19201/2017 по делу № А12-25529/2016⁹⁰) и т. д.

Таким образом, исследование понятия и особенностей налоговых споров и рассмотрение различных подходов к их классификации является необходимым и актуальным направлением для исследования как для теории налогового права, так и для правоприменительной практики в аспекте заявленной темы.

Термин «налоговый спор» не используется ни в НК, ни в Законе РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»⁹¹. Вместе с тем без определения содержания соответствующего понятия невозможно проведение целостного и полноценного исследования по заявленной теме. Правовым конфликтам как таковым посвящено значительное количество научных работ⁹², при этом такие конфликты необходимо отличать от правовых коллизий⁹³. Последнее время все большее развитие получают исследования в области исследования именно налоговых конфликтов⁹⁴.

Не все авторы отождествляют понятия «конфликт» и «спор». Так, А. Н. Кузбагаров отмечает, что конфликт первичен по отношению к спору и не всякий конфликт может перейти в спор, а также приходит к выводу, что

⁸⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁹⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁹¹ См.: ВСНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

⁹² См., напр.: *Астахов П. А.* Динамика разрешения юридических конфликтов: теоретико-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 15–27; *Худойкина Т. В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 10–31; *Шатиев А.* Теоретико-правовая характеристика юридического конфликта // *Право и жизнь.* 2005. № 90. С. 25.

⁹³ См.: *Краснов Ю. К., Надвикова В. В., Шкатулла В. И.* Юридическая техника : учебник. М. : Юстицинформ, 2014.

⁹⁴ См., напр.: *Карасева М. В.* Налоговый процесс — новое явление в праве // *Хоз-во и право.* 2003. № 6. С. 53–61; *Крохина Ю. А.* Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления // *Журнал рос. права.* 2003. № 9. С. 68–76.

спор — это определенная форма выражения и стадия развития конфликта⁹⁵. Другими словами, в случае разграничения таких понятий исследователи указывают, что конфликт зарождается и развивается на досудебной стадии, а при обращении лица в суд речь должна идти именно о споре. По мнению Л. А. Грось, конфликт между субъектами подчиненным и властвующим не может именоваться спором, поскольку этимологическое значение этого слова таково, что его участниками могут быть только юридически равные субъекты⁹⁶. А. А. Остроумов, напротив, считает, что характер государственных, административных, финансовых, налоговых и иных правоотношений властно-правового характера никак не исключает в судебных делах, возникающих из этих отношений, спора о праве, а характер материальных правоотношений определяет форму процесса, в котором они рассматриваются, но не определяет спорность или бесспорность судопроизводства⁹⁷.

Слово «конфликт» (от лат. *conflictus* — «столкновение») в русском языке стало использоваться не так давно. В научной литературе существует множество определений термина «конфликт».

Так, О. Я. Баев понимает под конфликтом «форму проявления и разрешения межличностных и внутриличностных диалектических противоречий»⁹⁸. По мнению А. Панасюка, под конфликтом понимают ситуацию, вызванную «столкновением каких-либо антагонистических тенденций (действий, позиций, взглядов, установок и т.п.)»⁹⁹. Конфликты, по его мнению, могут возникнуть «как между людьми, так и между

⁹⁵ 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.

⁹⁶ См.: Грось Л. А. Гражданское и арбитражное процессуальное право — взаимосвязь с материальным правом. Хабаровск, 1997. С. 32.

⁹⁷ Подробнее см.: Остроумов А. А. Определение сторон в налоговых спорах // LexRussica : науч. тр. МГЮА. М., 2004. № 1. С. 287–297.

⁹⁸ Баев О. Я. Конфликтные ситуации на предварительном следствии: Основы предупреждения и разрешения. Воронеж, 1984. С. 12.

⁹⁹ Панасюк А. Разрешение конфликтных ситуаций: стратегия и тактика судьи // Рос. юстиция. 1997. № 5. С. 51.

результатами их деятельности»¹⁰⁰. Наконец, В. Н. Кудрявцев определяет конфликт как проявление объективных или субъективных противоречий, выражающееся в противоборстве сторон¹⁰¹.

Стоит согласиться с мнением А. К. Саркисова, что дисбаланс между частными и государственными интересами возникает во многом из-за несовершенства законодательных норм, отсутствия четко определенной экономической и социальной политики¹⁰².

Феномен конфликтности в налоговой сфере исследовали различные ученые, но наиболее удачно он описан в работах А. В. Демина¹⁰³. Налоговым отношениям, как справедливо отмечает этот исследователь, имманентно присущи «несовпадение интересов налогоплательщика и государства», повышенная «конфликтность налоговых взаимодействий», связанная с односторонне безвозвратным и индивидуально безвозмездным изъятием собственности налогоплательщика в адрес государства¹⁰⁴.

Что касается понимания налогового спора, то в научных работах, исследующих природу возникновения и пути разрешения налоговых конфликтов, даются различные трактовки соответствующего понятия и процедур, связанных с ним. Предложенная ФНС России дефиниция определяет досудебное урегулирование налоговых споров как комплекс предусмотренных действующим законодательством¹⁰⁵ мероприятий, осуществляемых должностными лицами налоговых органов в административном порядке в целях урегулирования налогового спора¹⁰⁶. Иными словами, фактически досудебное урегулирование спорной ситуации

¹⁰⁰ Панасюк А. Указ. соч. С. 51.

¹⁰¹ См.: Юридическая конфликтология / под ред. В. Н. Кудрявцева. М., 1995. С. 5.

¹⁰² См.: Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 22.

¹⁰³ См.: Демин А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1. С. 158–173.

¹⁰⁴ См., напр.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект. М., 2003. С. 32; Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация. Киев, 2009. С. 42; Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения. М. : Априори, 2006.

¹⁰⁵ В данном случае прежде всего речь идет о законодательстве РФ о налогах и сборах, законодательстве РФ о рассмотрении обращений граждан и внутриведомственных актах.

¹⁰⁶ См.: Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 28.08.2017).

тождественно урегулированию налогового конфликта в апелляционном порядке, предусматривающем рассмотрение законности решения, вынесенного нижестоящим налоговым органом (должностным лицом), вышестоящим органом (должностным лицом).

По этому поводу Д. А. Шинкарюк, определяя свою позицию, указывает, что налоговый спор представляет собой 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. При этом автор отмечает, что основными элементами юридической конструкции налогового спора являются: стороны налогового спора (участники налогового правоотношения, между которыми может возникнуть налоговый спор), предмет налогового спора (представляющий собой установление законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) властного субъекта) и основание спора (это ограниченная группа юридических фактов — действий, с наличием которых налоговое законодательство связывает возможность возникновения, изменения или прекращения прав у сторон налогового спора)¹⁰⁷.

В научной литературе дано определение спора как «тип налоговых правоотношений, характеризующийся наличием противоречий между налогоплательщиком и налоговым органом, вызванный конфликтом интересов в сфере налогообложения либо различием взглядов на правомерность контрольных и организационно-распорядительных действий налоговых органов»¹⁰⁸.

¹⁰⁷ См.: Шинкарюк Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 7; *Его же*. Досудебное разрешение налоговых споров: пути совершенствования // *Налоги (журнал)*. 2008. № 6.

¹⁰⁸ Цацулина Е. И. Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 22.

Концептуальный подход, при котором правовой спор определяется через категорию «разногласие», является довольно распространенным в отечественной правовой доктрине. А. Б. Зеленцов определяет правовой спор как разногласия между субъектами правовых отношений по поводу различно понимаемых взаимных прав и обязанностей в связи с предполагаемым нарушением либо оспариванием в процессе реализации права, в том числе посредством правоприменения, направленного на урегулирование конкретных ситуаций¹⁰⁹.

О. В. Борисова определяет налоговый спор как юридический спор между государством и налогоплательщиками по вопросам налогового права, факта или налоговой процедуры, рассматриваемый компетентными государственными органами¹¹⁰.

В целях настоящего исследования под налоговым спором автором предлагается понимать возникающее в процессе налоговых правоотношений противоречие (конфликт) в части определения объема прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков и их реализации.

В последние несколько лет правовая научная литература, а также исследования практиков в области налогообложения и судебных арбитражных споров все чаще оперируют понятием налогового спора, которое может включать несколько значений¹¹¹, ставящихся в зависимость от момента его возникновения и способа разрешения.

Налоговый спор возникает между субъектом предпринимательской деятельности и компетентным государственным органом.

В этом случае идентификация спора, а также его рассмотрение и разрешение происходят в пределах внутриведомственного контроля, когда

¹⁰⁹ См.: *Зеленцов А. Б.* Теоретические основы правового спора : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 38.

¹¹⁰ См.: *Борисова О. В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 10–11.

¹¹¹ См., напр.: *Древаль Л. Н.* К вопросу о рассмотрении арбитражными судами налоговых споров // *Арбитражный и гражданский процесс.* 2005. № 9; *Нагорная Э. Н.* Налоговые споры: соотношение гражданского и налогового законодательства. М., 2004; *Петрова Г. В.* Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции развития правового регулирования налоговых отношений // *Финансовое право.* 2004. № 2.

вышестоящая инстанция проверяет обоснованность и законность актов и действий налоговых инспекций нижестоящего звена.

Основную категорию налоговых споров составляют споры, которые возникают в рамках осуществления налогового контроля между налоговыми органами и налогоплательщиками (организациями и индивидуальными предпринимателями) после проведения выездных налоговых проверок¹¹². Данная категория споров рассматривается системой арбитражных судов. Также участниками спора являются не только организации и индивидуальные предприниматели, но и физические лица, не осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность. Например, это могут быть споры, связанные с порядком исчисления транспортного налога, уплатой НДФЛ либо налоговым вычетом по НДФЛ при продаже (приобретении) недвижимости, исчислением и уплатой налога с дарения и т. д. В отличие от «классических» налоговых споров между хозяйствующими субъектами споры между налоговыми инспекциями и гражданами рассматриваются судами общей юрисдикции.

Уяснению сущности исследуемого понятия также будет способствовать выявление основных признаков налогового спора, которое следует начать с определения налогового спора через правоотношение, которое позволяет «выявить динамику налогового спора, особенности правового статуса субъектов, отграничить от смежных правовых категорий и тем самым определить режим и оптимальные правовые средства предотвращения, преодоления и разрешения»¹¹³.

Среди признаков налогового спора как материального отношения выделяют:

¹¹² Согласно официальной статистике налоговых органов по количеству проведенных выездных налоговых проверок за 1 квартал 2017 г. проведено 5 338 выездных налоговых проверок организаций и индивидуальных предпринимателей и 234 проверки физических лиц (см.: Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 01.04.2017 // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/ (дата обращения: 19.07.2017).

¹¹³ Крохина Ю. А. Указ. соч. С. 70.

1. Субъектный состав. Участниками любого налогового спора выступают российские и иностранные юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица и налоговая инспекция. Безусловно, в качестве участников спора могут выступать и иные лица (например, эксперты, оценщики, таможенные органы, контрагенты проверяемого налогоплательщика и т. д.), вместе с тем их участие носит только факультативный характер.

2. Содержание налогового спора составляют разногласия по поводу выполнения налогоплательщиком требований законодательства о налогах и сборах.

3. Зафиксированный факт разногласия сторон по факту наличия неисполненной налоговой обязанности.

Признаками налогового спора как процессуального отношения являются:

1. Характер спора (налоговый спор является разновидностью экономического спора).

2. Обязательными субъектами являются налоговый орган и налогоплательщик.

3. Разрешение налогового спора происходит в строго определенной процессуальной форме¹¹⁴.

Очевидно, что существуют и иные классификации признаков, которые могут быть характерны для налогового спора¹¹⁵.

Проводя градацию возможных форм защиты прав налогоплательщика, можно выделить административный (досудебный) и судебный порядки.

Очевидно, что процедуры разрешения налоговых споров должны быть направлены прежде всего на защиту прав налогоплательщика¹¹⁶, вытекающих

¹¹⁴ См.: Клейменова М. О. Указ. соч.

¹¹⁵ Например, Е. О. Козлова выделяет предметную специфику налоговых споров из категории административных дел, рассматриваемых арбитражными судами (см.: Козлова Е. О. Квалификация адвокатом налогового спора // Адвокатская практика. 2014. № 5. С. 17–21).

¹¹⁶ См.: Тарина А. С. Апелляционная жалоба как защита прав налогоплательщика в налоговом контроле // Налоги. 2017. № 2. С. 21–24.

из положений ст. 46 Конституции. Указанная норма провозглашает право каждого лица на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Конституция является актом высшей силы на территории всего государства и, следовательно, не может изменяться (корректироваться) иными нормами законодательства. При этом административный порядок обжалования существует в качестве альтернативного варианта по разрешению спора.

Практика «обязательности» соблюдения досудебных процедур до обращения в суд не является новой для мировой практики. Например, в Германии вариант административной защиты является обязательным условием перед обращением в суд.

При этом мировой практикой является применение института рассмотрения указанных споров в административном порядке отдельными структурными подразделениями налоговых органов. Например, профильные службы функционируют в рамках Службы внутренних доходов США и Главного налогового ведомства Франции¹¹⁷.

Административная защита прав налогоплательщиков реализуется путем обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц путем подачи письменного документа либо в форме устных пояснений (например, в рамках приема в налоговом органе с последующей фиксацией в соответствующей форме).

Предъявление претензий гражданина к носителю государственного управления, несмотря на свой строго личный характер, все же является правом, а не обязанностью индивида, так как последний имеет возможности использовать или не использовать его по своему усмотрению¹¹⁸. Многоэпизодность решений по результатам налоговой проверки,

¹¹⁷ См.: *Воловик Е.* Обслуживание налогоплательщиков в Дании // *Налоговый вестник.* 1996. № 1. С. 38–40.

¹¹⁸ См.: *Кабалевский В.* Советское административное право // *Административная юстиция: Конец XIX — начало XX века : хрестоматия : в 2 ч.* Воронеж, 2004. Ч. 2. С. 181.

объединение выводов о наличии недоимки по налогам и о налоговом правонарушении не свидетельствуют о том, что налогоплательщик, не соглашаясь с налоговыми доначислениями, обжалует решение о привлечении к ответственности за неуплату налога на прибыль. Отсутствие требования об устранении нарушений не позволяет сделать вывод, что в отношении данного эпизода налогоплательщик подал жалобу, считая решение в этой части незаконным и нарушающим его права.

Обжалование в вышестоящем налоговом органе оформляется в письменном виде в соответствии с требованиями п. 1–5 ст. 139² НК и подписывается самим налогоплательщиком либо его уполномоченным представителем. Налоговым кодексом также установлены требования к содержанию жалобы. Так, она должна содержать:

- 1) фамилию, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу;
- 2) обжалуемые акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц;
- 3) наименование налогового органа, акт ненормативного характера либо действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются;
- 4) основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;
- 5) требования лица, подающего жалобу.

Для оперативности обмена информацией видится целесообразным указать в жалобе номера контактных телефонов, фактический адрес местонахождения налогоплательщика (в случае, если он отличается от юридического), адреса электронной почты и иные сведения, необходимые для своевременного рассмотрения жалобы.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может отказаться от части заявленных требований либо отозвать жалобу в

полном объеме. Но в данном случае налогоплательщик уже не сможет повторно подать аналогичную жалобу¹¹⁹.

В соответствии с положениями ст. 140 НК вышестоящий орган рассматривает жалобу в месячный срок, в случае необходимости дополнительного исследования доводов жалобы указанный срок может быть продлен еще на один месяц.

По итогам рассмотрения жалобы может быть вынесено решение:

- об оставлении жалобы без удовлетворения. Данное решение будет вынесено, если позиция нижестоящего налогового органа (должностного лица) не будет опровергнута аргументами жалобы либо если в результате проведенных контрольных мероприятий будет установлен факт, свидетельствующий о совершении налогового правонарушения (установлены признаки работы с недобросовестными организациями;

- об отмене акта и решения (полностью или частично) налогового органа либо об отмене и принятии нового решения по делу;

- о признании действий или бездействия должностных лиц налоговых органов незаконными и вынесении решения по существу.

Наибольший интерес с практической точки зрения вызывают случаи, когда административный орган прислушивается к аргументам жалобы и изменяет итоговое решение по делу. В данных ситуациях в полной мере можно говорить о реализации согласительных процедур и повышенных шансах на урегулирование спора на досудебной стадии.

Вышестоящий налоговый орган может изменить выводы нижестоящей инспекции, если установит одно из следующих обстоятельств:

а) нижестоящим налоговым органом в достаточном объеме были установлены имеющие значение для дела факты, однако сделанные выводы не соответствуют фактическим обстоятельствам или нормам закона;

¹¹⁹ Повторная подача жалобы на тот же акт (действия или бездействие) в тот же налоговый орган (тому же должностному лицу) возможна только в том случае, когда при неизменном предмете обжалования (составе и характере содержащихся в жалобе требований) изменяются основания (факты, мотивы, обстоятельства и т. п.) такого обжалования.

б) заявителем жалобы в рамках обжалования представлены новые существенные доказательства, которые кардинальным образом влияют на установленный факт налогового правонарушения. В рамках анализа доводов жалобы в совокупности с иными документами будет дана оценка причин непредставления указанных доводов налоговому органу и объективности причин появления документов уже на стадии обжалования¹²⁰.

В свою очередь, новое решение выносится вышестоящим налоговым органом, когда:

а) обстоятельства дела были установлены органом, вынесшим обжалуемое решение, полно и точно, но все выводы и предписания, содержащиеся в обжалуемом решении, не соответствуют обстоятельствам дела или нормам законодательства о налогах и сборах;

б) заявителем жалобы представлены вышестоящему налоговому органу новые доказательства, свидетельствующие о полной ошибочности выводов, содержащихся в обжалуемом решении, сделанных нижестоящим органом об обстоятельствах дела.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Графически процедура оспаривания решения налогового органа представлена в *прил. 2*.

Основным недостатком досудебной (административной) защиты прав налогоплательщиков является ее отчасти формальная составляющая (вышестоящий налоговый орган из одной системы изначально априори стремится оставить ненормативный акт в силе). При этом данная проблема

¹²⁰ При этом с процессуальной точки зрения очень важно представить весь объем доказательств именно на досудебной стадии, так как в противном случае (при отсутствии уважительности причин) арбитражный суд может отказать в приобщении новых документов к материалам дела (см., например, определение Верховного Суда РФ от 09.03.2017 № 305-КГ17-199 по делу № А40-211438/2015 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»)).

существует даже в высокоразвитых странах. Например, во Франции заявители получают защиту лишь в 20 % случаев, в Португалии и Италии — только в 9–12 %¹²¹, в Дании — менее чем в 10 %¹²².

Недоверие к системе административного урегулирования споров складывается у налогоплательщиков во многом из-за убежденности в нежелании вышестоящего органа вступить в противоречие с произведенными налоговым органом доначислениями. Однако сама суть досудебной процедуры заключается в предварительном (превентивном) рассмотрении материалов налоговых проверок и пресечении вынесения налоговыми органами необоснованных решений.

Ошибочно также считать, что роль вышестоящей инстанции сводится только к формальной проверке доводов налогового органа и налогоплательщика. Ориентир ФНС России направлен в том числе и на систематизацию устанавливаемых налоговым органом доказательств с целью выработки единых методологических основ контрольных мероприятий.

Например, в настоящее время практически в рамках каждой выездной налоговой проверки детальному анализу подлежат IP-адреса компаний, которые являются одним из признаков подконтрольности юридических лиц единому центру принятия решений и могут свидетельствовать об уклонении от уплаты налогов¹²³. К примеру, в определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2014 № ВАС-156/14 по делу № А76-23657/2012¹²⁴ судами установлена совокупность обстоятельств, подтверждающая выводы инспекции о недостоверности представленных документов и наличии на стороне налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды по

¹²¹ См.: *Rafafaelli L. Candonofiscale 1999. Milano : IlMondo, 2000. P. 145.*

¹²² См.: *Налоги и налогообложение / под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. М. : Финансы : ЮНИТИ, 1998. С. 47.*

¹²³ Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета (см. постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (см.: ВВАС РФ. 2006. № 12).

¹²⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

взаимоотношениям с названными контрагентами, у которых не имелось ресурсов для осуществления предпринимательской деятельности. В том числе установлено отсутствие у поставщиков управленческого или технического персонала, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; совершение операций с товаром, который не поставлялся или не мог быть поставлен в объеме, указанном в документах бухгалтерского учета; применение «непрозрачной» системы расчетов, не позволяющей проследить несение поставщиками всех звеньев расходов по приобретению товарно-материальных ценностей; факты возврата денежных средств; отсутствие фирм-поставщиков по юридическим адресам; использование одного и того же IP адреса.

В науке налогового права имеются различные подходы к классификации налоговых споров.

В зависимости от механизма взимания налога споры можно разделить на споры, связанные с исчислением прямых налогов, и споры, связанные с исчислением косвенных налогов.

Несмотря на то что данная классификация может быть признана условной, а по самым резким оценкам, несостоятельной, даже самые ярые противники такой классификации налогов признали, что она сохраняет свою важность хотя бы для того, чтобы можно было законодательно закрепить возможность переложения и установить ясный и определенный принцип для распределения юрисдикции¹²⁵.

Прямое обложение как простейшая форма налогообложения является вместе с тем его первоначальной и самой древней формой¹²⁶. Таким образом, прямые налоги можно определить как налоги, взимаемые в процессе аккумуляции материальных благ, которые определяются размером объекта налогообложения, включаются в цену товаров, работ, услуг и уплачиваются

¹²⁵ См.: *Терра Бен Дж. М.* Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. М. : Морет Эрнст и Янг, 1995. С. 9.

¹²⁶ См.: *Маркс К.* Парламент. Голосование 26 ноября. Бюджет Дизраэли // Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. 2-е изд. М. : Госполитиздат, 1957. Т. 8. С. 498.

производителем или собственником. Следовательно, при прямом налогообложении юридическим и фактическим налогоплательщиком является одно и то же лицо¹²⁷.

Деление налогов на прямые и косвенные имеет важное практическое значение как с точки зрения применения предусмотренных налоговым и таможенным законодательством РФ механизмов регулирования, так и для толкования международных соглашений по вопросам избежания двойного налогообложения¹²⁸; отнесение налогов к категории рентных обусловлено особенностями их правовой природы, что, несомненно, имеет значение при закреплении механизмов их правового регулирования; деление налогов на целевые и общие обусловлено предусмотренными БК¹²⁹ механизмами формирования и использования поступивших в бюджетную систему налоговых поступлений¹³⁰.

Споры могут различаться в зависимости от фактического содержания (от того, имеет ли место различное толкование правовых норм). Например, М. А. Лапина, разграничивая споры по содержанию, выделяет споры:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;
- признании недействительными ненормативных актов налоговых органов;
- возмещении убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц¹³¹.

И. В. Цветковым выделяется четыре категории споров по следующим критериям¹³²:

¹²⁷ См.: *Батарин А. А.* Правовое регулирование исчисления налога : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2014. С. 30–31.

¹²⁸ Более подробно см.: *Хаванова И. А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография. М. : ИД Юриспруденция, 2016. Гл. 3.

¹²⁹ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Рос. газ. 1998. 12 авг.

¹³⁰ См.: *Васянина Е. Л.* Фискальное право России : монография / под ред. С. В. Запольского. М. : КОНТРАКТ, 2013. Гл. 2, § 4.

¹³¹ См.: *Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной.* М. : ВГНА Минфина России, 2012. § 1.

1) споры по вопросам права (различное толкование сторонами спора одной и той же правовой нормы). Например, спор между сторонами может возникнуть относительно различной трактовки положений ст. 252 НК, предусматривающей, что расходы по налогу на прибыль должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

При рассмотрении случаев различной трактовки правовых норм субъектами налоговых правоотношений необходимо учитывать, что основу для неизбежных конфликтов, связанных с разногласиями о фактическом составе, законодатель закладывает уже в формулировке норм материального права.

В рамках одного из дел рассматривалась обоснованность несения затрат на рекламные услуги. На основе одной и той же нормы стороны по-разному оценивали правомерность уменьшения налоговой базы по прибыли. Согласно позиции налогового органа указанные затраты носили необоснованный характер, так как компания в ходе налоговой проверки не смогла доказать, что в результате понесенных расходов увеличилась прибыль.

Налогоплательщик же смог доказать, что размещение рекламы (монтаж, демонтаж, размещение информационных изображений на информационных табло, монтаж заплаток, размещение рекламной информации и аналогичные действия, связанные с размещением рекламы) носило реальный характер и рекламные услуги — это инвестиции в будущие продажи и привлечение внимания к деятельности и товарным знакам налогоплательщика (см. постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2017 № Ф02-7242/2016 по делу № А33-1966/2015¹³³).

При этом, как указано в Определении Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы

¹³² См.: *Цветков И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе : практическое пособие по судебной защите. М. : Волтерс Клувер, 2004. С. 3.

¹³³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации»¹³⁴, положения указанной статьи не допускают их произвольного толкования, поскольку требуют установления объективной причинно-следственной связи понесенных налогоплательщиком расходов с нацеленностью его деятельности на получение прибыли;

2) различная оценка имеющихся в материалах спора фактов (например, различное понимание сторонами показаний свидетеля в рамках протокола допроса в налоговом органе).

В рамках оспаривания ненормативных актов основную роль играет объем установленных налоговым органом фактов правонарушений и наличие доказательств со стороны налогоплательщика опровергающих виновность вменяемых деяний.

Круг фактов, входящих в предмет доказывания, зависит от того, какие факты хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющие юридическое значение, были установлены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки и нашли отражение в самих материалах налоговой проверки и в мотивированном решении, вынесенном по результатам рассмотрения этих материалов (с учетом результатов его проверки вышестоящим налоговым органом в досудебном порядке)¹³⁵.

Оспаривание ненормативных актов представляет более широкое поле для деятельности участников налоговых правоотношений в плане формирования правовой позиции, так как ненормативный акт индивидуализирован и касается деятельности конкретного налогоплательщика. Так, при рассмотрении реальности перевозки груза в рамках налоговой проверки будут исследоваться конкретные условия договора поставки (поставка покупателем или поставщиком, привлекалась ли

¹³⁴ См.: СЗ РФ. 2007. № 28. Ст. 3479.

¹³⁵ См.: *Смолина О. С.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок : монография. М. : Норма, 2015. С. 42.

сторонняя перевозочная организация, имеется ли транспортная накладная и пр.);

3) споры, связанные с нарушением процессуальных норм (несоблюдение положений об ознакомлении проверяемого лица с материалами налоговой проверки, неуведомление лица о дате и времени рассмотрения материалов апелляционного обжалования и т. д.).

Особенность оспаривания актов налоговых органов по процессуальным основаниям заключается в несколько «формальном» обжаловании актов налоговых органов, так как после установления нарушения существенных условий рассмотрения материалов проверки и принятия решения по ее результатам ненормативный акт налоговой инспекции будет признан незаконным независимо от доказанности совершения налогового правонарушения.

При этом важность досудебных процедур заключается в необходимости именно на данной стадии заявлять обо всех своих доказательствах (в том числе процессуального характера). Согласно правовой позиции Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в постановлении от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹³⁶ (далее — постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 57), если налогоплательщиком в жалобе, направлявшейся в вышестоящий налоговый орган, не были заявлены доводы о нарушении инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, такого рода доводы могут быть не приняты судами во внимание при рассмотрении заявления налогоплательщика.

Среди них, например, непринятие налоговым органом исчерпывающих мер по извещению налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки (см., например, постановления Федерального

¹³⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

арбитражного суда Московского округа от 18.02.2013 по делу № А40-50848/12-91-285¹³⁷, от 15.02.2013 по делу № А40-50813/12-91-284¹³⁸, от 21.01.2013 по делу № А40-50811/12-99-283¹³⁹, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.11.2012 по делу № А27-15325/2011¹⁴⁰), неизвещение налогоплательщика о рассмотрении материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля (см. постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 15.10.2012 № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011¹⁴¹), незнакомление налогоплательщика с доказательственными материалами (см. постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 по делу № А03-2466/2012¹⁴²).

При этом с учетом современных технологий данное участие может быть обеспечено и дистанционно (например, с помощью видеоконференций);

4) споры по делам об административных правонарушениях в области налогов (например, спор относительно правомерности штрафных санкций по ст. 14.25 КоАП¹⁴³ в части неприменения налогоплательщиком контрольно-кассовой техники (см. постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2016 № 17АП-1788/2016-АКу по делу № А60-53612/2015¹⁴⁴, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2015 № 13АП-14131/2015 по делу № А56-16909/2015¹⁴⁵ и др.).

¹³⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹³⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹³⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴³ См.: Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Рос. газ. 2001. 31 дек.

¹⁴⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Рядом авторов в качестве основного критерия разграничения споров выделяется признак инициатора спора¹⁴⁶:

- споры, возникающие по инициативе налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов (например, взыскание налогоплательщиком судебных расходов за юридическое представление в суде);

- споры, инициируемые налоговыми органами (взыскание не уплаченной в установленный срок недоимки по налогам);

- споры, инициируемые иными лицами (например, истцом может выступать банк с оспариванием правомерности налоговых санкций за непредставление налоговому органу информации об открытии счета налогоплательщика в банке).

Существуют и другие классификации налоговых споров. Например, Г. В. Петрова выделяет:

1) налоговые споры о характере и уровне административного, инвестиционного, торгового или иного взаимодействия субъектов налоговых отношений;

2) налоговые споры об обеспечении единого подхода ко всем налогоплательщикам при расчете типичных расходов;

3) налоговые споры об обязательном представлении налоговой декларации;

4) налоговые споры, связанные с порядком осуществления налоговых проверок и оформлением их результатов;

5) налоговые споры о сроках давности взыскания налоговых санкций;

6) налоговые споры в связи с несвоевременным представлением авансовых платежей;

7) налоговые споры в связи с неумышленным (ошибочным) занижением налоговой базы налогоплательщиком;

¹⁴⁶ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной.

8) налоговые споры, вытекающие из коллизий налогового законодательства и законодательства о пенсионном страховании¹⁴⁷.

Принимая во внимание специфику рассматриваемого в рамках настоящего диссертационного исследования вопроса, автор предлагает разграничить досудебные споры, вытекающие из налоговых правоотношений, на две основные категории:

- споры, возникающие до вынесения налоговыми органами ненормативных правовых актов по результатам осуществления налогового контроля;

- споры, возникающие после вынесения налоговыми органами ненормативных правовых актов по результатам осуществления налогового контроля.

Классификация налоговых споров имеет значение для определения предмета доказывания, поскольку для справедливого разрешения спора необходимо выделить факты, подлежащие установлению, ориентируясь на диспозицию соответствующих составов правонарушений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах¹⁴⁸.

Принципиальным отличием указанных категорий является объем возможностей по урегулированию спора. Так, до момента, пока не вынесено вступившее в силу решение налогового органа, налогоплательщик может в полной мере воспользоваться всем спектром альтернативных процедур, так как на данной стадии у контролирующего органа еще не сформировано окончательное мнение относительно виновности или невиновности проверяемого лица и налогоплательщик, представив дополнительные доказательства, сможет доказать свою правоту.

Выдвигая предположение о совершении налогового правонарушения (например, в рамках налоговой проверки моментом фиксации и выражения

¹⁴⁷ См.: *Петрова Г. В.* Указ. соч. Также см.: *Козлова Е. О.* Указ. соч. С. 17–21.

¹⁴⁸ См.: *Бартунаева Н. Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М. : Волтерс Клувер, 2007.

выявленных правонарушений является акт налоговой проверки), налоговая инспекция не принимает меры для взыскания налога и привлечения к налоговой ответственности, а сигнализирует проверяемому лицу о необходимости предоставления опровержений.

Среди наиболее распространенных форм альтернативного урегулирования спора на данном этапе можно отметить:

- разъяснение налоговому органу сущности и предмета сделки, имевшихся в виду сторонами (например, проверяемый налогоплательщик работал по агентскому договору и включал в доход только сумму вознаграждения, а налоговый орган настаивает на переквалификации сделки и включении в доход всей полученной агентом суммы (см. постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 06.06.2016 № Ф06-8750/2016 по делу № А12-37824/2015¹⁴⁹, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.03.2015 № Ф04-16634/2015 по делу № А46-7275/2014¹⁵⁰ и др.);

- предоставление налоговому органу детализированных отчетов и справок (может иметь место в рамках производственной деятельности, когда требуются справки о списании в производство, расходе сырья и т. д. (см. определение Верховного Суда РФ от 11.11.2016 № 303-КГ16-14624 по делу № А51-24965/2015¹⁵¹);

- привлечение переводчика в случае наличия доказательств на иностранном языке. Так, налоговый орган может отказать в вычетах по НДС на основании отсутствия перевода на русский язык представленных документов (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.03.2010 № КА-А41/2833-10 по делу № А41-К2-11688/07¹⁵²);

¹⁴⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

- привлечение специалиста (эксперта) при необходимости использования специальных познаний. Во многом это объясняется тем, что рассматривающие спор лицо или суд, исследуя фактические обстоятельства, как правило, сталкиваются с необходимостью применения специальных познаний в области бухгалтерского учета. Для законодательства о налогах и сборах характерна тесная связь с бухгалтерским учетом¹⁵³;

- привлечение третьей стороны по сделке (независимое подтверждение реальности сделки). Фактически указанное лицо может лично либо путем предоставления письменных доказательств высказывать свою позицию по делу;

- формирование запроса в иной (неналоговый) государственный орган в целях получения заключения в пределах его компетенции. Полученное заключение государственного органа может иметь медиативный характер и быть использовано стороной для урегулирования спора. Например, в качестве такой аргументации по делу (на стороне любого участника спора) может выступить информация из Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии (см. постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2012 по делу № А38-7014/2011¹⁵⁴), Федеральной таможенной службы (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.02.2013 по делу № А40-8920/11-116-23¹⁵⁵), разъяснения Минфина России (см. <письмо> ФНС России от 03.02.2017 № БС-4-21/1991 «О направлении разъяснений Минфина России о порядке применения пункта 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁵⁶), Министерства экономического развития Российской Федерации (см. апелляционное определение Верховного Суда РФ от 30.03.2017 № 3-АПГ17-1¹⁵⁷) и др.

¹⁵³ См.: *Бартунаева Н. Л.* Указ. соч.

¹⁵⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Безусловно, все указанные действия можно совершить и после вынесения налоговым органом решения по налоговой проверке, однако характеристикой данной стадии является уже сформировавшееся и процессуально закрепленное мнение относительно налоговых доначислений и совершенно очевидно, что шансы на урегулирование спора значительно снизятся после подачи искового заявления в суд.

В основе любого налогового конфликта лежит несовершенство законодательства, и если разрешение конфликта дошло до судебных инстанций, то суд вправе применить оценочные понятия, истолковать норму закона, при этом суд должен помнить об обязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ и учитывать судебные прецеденты¹⁵⁸.

На аналогичный подход указывает и А. Жигачев: при значительной «дефектности» российского налогового законодательства и высокой конфликтности налоговых правоотношений особое теоретическое и практическое значение в последние годы в нашей стране приобрели выводы и разъяснения высших судебных инстанций и прежде всего правовые позиции Конституционного Суда РФ¹⁵⁹.

Рассматривая категорию налогового спора, связанного с определением фактического состава, в качестве практического примера можно привести обжалование налогоплательщиками налоговых доначислений, осуществленных налоговым органом на основании отсутствия детального акта (отчета) об оказанных услугах. Очевидно, что формирование налогоплательщиками расходной части по оказанию услуг вызывает повышенный интерес со стороны контролирующих органов, так как не всегда возможно установить связь оказанных услуг с деятельностью организации и направленностью на получение прибыли.

¹⁵⁸ См.: *Телегус А. В.* Методические аспекты применения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет.* 2012. № 36. С. 41–53.

¹⁵⁹ См.: *Жигачев А. В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации как источник налогового права // *PORTAL LAW:* сайт. URL: <http://portal-law.ru/pravovye-pozicii-konstitucionnogo-suda-rossijskoj-federacii-kak-istochnik-nalogovogo-prava/> (дата обращения: 19.07.2017).

Некоторые авторы считают, что простое перечисление услуг не может подтверждать экономическую обоснованность расходов. Необходимо представить документы, раскрывающие фактическое содержание результатов оказанных услуг. Для экономического обоснования расходов на консультационные услуги организации необходимо получить от контрагента акт с полной расшифровкой оказанных услуг и отчет о выполненной работе¹⁶⁰.

Имеется и многочисленная судебная практика, свидетельствующая в пользу данной позиции. Так, в постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.04.2015 № Ф08-1351/2015 по делу № А53-9427/2014¹⁶¹ суд установил, что общество выполнило работы по оказанию услуг по организационному и консультационному сопровождению деятельности заказчика. В целях исполнения данного проекта общество заключило договоры с субподрядными организациями, представило в инспекцию для подтверждения затрат соглашение, договоры на оказание консультационных юридических услуг по проекту, авансовые отчеты, подтверждающие командировочные расходы, акты выполненных работ. Услуги по договору приняты заказчиком, что подтверждено актом и счетом-фактурой. Затраты на оплату оказанных консультационных услуг отнесены обществом в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль единовременно. Таким образом, суд признал произведенные расходы экономически обоснованными.

В постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.02.2014 № Ф07-10325/2013 по делу № А42-7952/2012¹⁶² рассматривалась обоснованность несения расходов по транспортным услугам. Суд отметил, что первичные документы принимаются к бухгалтерскому и налоговому учету, если они составлены по форме,

¹⁶⁰ См.: *Меринова Е.* Обоснование экономической оправданности затрат // Финансовая газ. 2008. № 28.

¹⁶¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁶² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, либо они должны содержать обязательные реквизиты, перечень которых определен названными нормами.

При решении вопроса относительно итоговой оценки достоверности документов и подтверждении фактов финансово-хозяйственной деятельности необходима совокупность факторов, которые свидетельствовали бы о реальности понесенных затрат и их связи с фактической предпринимательской деятельностью.

Согласно позиции судов именно покупатель должен представлять документальные подтверждения приобретения продукции.

При этом необходимо, чтобы предоставляемые компанией документы были не только достоверны, но и подтверждали реальность хозяйственных операций и иные обстоятельства, с которыми законодатель связывает право налогоплательщика на получение права на налоговый вычет.

Таким образом, для заявления вычетов по НДС и включения затрат в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемый доход, налогоплательщик должен располагать оформленными в установленном порядке документами, подтверждающими реальное осуществление хозяйственных операций.

Так, например, обществом в материалы дела не представлены подтверждения транспортировки продукции, в частности документы, подтверждающие маршрут перевозок. В представленных обществом документах по транспортным расходам отсутствовали сведения о маршруте перевозки и примененных транспортных средствах. Из представленных актов невозможно установить место и транспортные средства, на которые грузился груз, т. е. отсутствуют содержание хозяйственной операции и расчет стоимости оказанной услуги, в связи с чем они правомерно не приняты судами в качестве надлежащих доказательств по делу. Представленные в материалы дела пояснения, акт сверки и пакет документов, подтверждающих осуществление транспортных расходов в связи с иными хозяйственными операциями (товарные накладные, счета-фактуры на поставку товара иным

контрагентам и предъявления иным контрагентам к оплате транспортных расходов), не позволили идентифицировать их со спорными транспортными расходами. В постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.04.2014 по делу № А79-3311/2013¹⁶³ суд указал, что в актах не конкретизированы виды и способы предоставления услуг, сроки и периодичность их приема-сдачи, а также отсутствуют сведения о фактическом объеме оказанных услуг и о порядке определения их стоимости. В связи с этим суд признал данные факты обстоятельствами, свидетельствующими о неправомерных действиях налогоплательщика¹⁶⁴.

Однако в судебной практике встречается и другая позиция. Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 20.01.2009 № 2236/07¹⁶⁵ и Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 20.03.2014 по делу № А21-3697/2013¹⁶⁶ отметили, что в актах приема-передачи работ были указаны все обязательные реквизиты, установленные статьей Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹⁶⁷. Поэтому предъявление инспекцией дополнительных требований к их содержанию неправомерно.

Аналогично Федеральным арбитражным судом Уральского округа в постановлении от 02.08.2013 № Ф09-6568/13 по делу № А60-42067/2012¹⁶⁸ указано, что отсутствие наименования приобретенных материалов в актах выполненных работ не свидетельствует об отсутствии затрат на приобретение данных материалов.

¹⁶³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁶⁴ Аналогичные выводы содержатся в постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.04.2014 № А79-3311/2013, постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.04.2013 по делу № А03-7880/2012 (доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»), постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21.03.2013 по делу № А12-9589/2012 (доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»), постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 06.09.2013 № Ф09-8681/13 по делу № А76-16958/2012 (доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»), постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.07.2013 по делу № А13-6661/2012 (доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс») и др.

¹⁶⁵ См.: ВВАС РФ. 2009. № 5.

¹⁶⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁶⁷ См.: Рос. газ. 1996. 28 нояб. (документ утратил силу с 1 января 2013 г. в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (см.: Рос. газ. 2011. 9 дек.).

¹⁶⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Мы придерживаемся третьей точки зрения. При определении обоснованности несения затрат приоритет должен отдаваться не столько формальному наличию первичного документа, сколько аналитике его содержания в свете связи с финансово-хозяйственной деятельностью организации (индивидуального предпринимателя). Иными словами, необходимо определить, нужна ли была подобная услуга налогоплательщику и какой экономический эффект он получил от ее оказания (например, привлек новых клиентов, повысил прибыльность производства, снизил издержки и т. д.).

При этом выбор конкретного способа судебной защиты своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов принадлежит заинтересованному лицу (см. постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.11.2014 № Ф05-13046/2014¹⁶⁹). Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении от 04.10.2005 № 7445/05¹⁷⁰ указал, что общество вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый МНС России, несмотря на имеющуюся возможность обратиться в суд с заявлением о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, основанного на положениях такого акта.

В арбитражном процессуальном законодательстве возможность оспаривания ненормативных правовых актов впервые закреплена гл. 23 АПК¹⁷¹. Однако еще до его принятия НК в ст. 138 предусмотрел возможность судебного обжалования ненормативных актов налоговых органов путем подачи искового заявления организациями и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством. Таким образом, новая категория дел впервые получила закрепление в нормах материального

¹⁶⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁷⁰ См.: ВВАС РФ. 2006. № 2.

¹⁷¹ См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

права и лишь по истечении времени нашла отражение в процессуальном законе.

Таким образом, рассмотренные вопросы понятия и классификации налоговых споров и их влияния на определение предмета доказывания по делу позволяют прийти к выводу, что определение критериев разграничения налоговых споров напрямую влияет на формирование и объем доказательственной базы налогоплательщика при обжаловании актов и действий налогового органа. Иными словами, фактические обстоятельства начисления недоимки по налогам и результаты контрольных мероприятий определяют стратегию защиты налогоплательщиком своих прав. Особенностью налогового законодательства является наличие большого количества норм с относительно неопределенной диспозицией, когда затруднительно определить круг доказательств по тому или иному спору.

Фактически круг и объем доказательств определяются судом исходя из обстоятельств конкретного дела. Очевидно, что обращение налогоплательщика в судебные инстанции является весьма затратным с точки зрения как трудовых, так и финансовых ресурсов, в связи с чем на первое место выходит как раз досудебная стадия урегулирования спора.

Успешное урегулирование спора зависит и от конкретной формы, выбранной налогоплательщиком (обращение в налоговый орган за предварительными разъяснениями, предоставление новых доказательств, проведение экспертиз и т. д.), которая может при формировании грамотной и профессиональной правовой позиции послужить основанием достижения компромисса между участниками налогового процесса и разрешить налоговый спор.

1.3. Понятие и значение альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений

Право на обращение в суд за защитой своих прав является одним из важнейших прав, получивших закрепление в Конституции. Судебный порядок является весьма действенным способом обеспечения правовых гарантий защиты интересов налогоплательщиков. Вместе с тем в настоящее время особую актуальность приобретает использование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, которые позволяют не только уменьшить количество дел, поступающих в суды, и сократить число споров (соответственно, снизить временные и материальные издержки налогоплательщиков, связанные с судебным рассмотрением, повысить доверие к налоговым органам и т. д.), но и улучшить качество налогового администрирования и увеличить объем доходов бюджетов бюджетной системы РФ.

Рассматривая альтернативные способы урегулирования налоговых конфликтов, необходимо понимать, что понятие спора, вытекающего из налоговых правоотношений, шире понятия налогового спора. Так, налоговый спор (конфликт) возникает между субъектами налогового правоотношения при наличии соответствующего решения, вынесенного компетентным органом, установившим факт совершения правонарушения. При этом спорная (конфликтная) ситуация, вытекающая из налоговых правоотношений, может возникнуть уже на стадии подачи налоговой декларации, проведении и фиксации результатов мероприятий налогового контроля (к примеру, написание акта налоговой проверки), реализации иных контрольных мероприятий (в ходе осуществления налогового мониторинга), т. е. до принятия ненормативного правового акта налогового органа.

Например, налоговый орган в рамках налоговой проверки истребовал у налогоплательщика пояснения и дополнительные документы. В данном

случае мы не можем говорить о возникновении налогового спора, в то же время возникает потенциальная спорная ситуация (налоговый орган подразумевает наличие какой-либо неточности в налоговой отчетности и запрашивает дополнительные данные), которая должна быть разрешена на данной стадии и не привести к полноценному налоговому спору (доначисление по итогам налоговой проверки).

По своей правовой природе, как уже было отмечено ранее, налоговые споры представляют собой разновидность дел, возникающих из публично-правовых отношений. Правовая природа этих споров обусловлена участием в них органа публичной власти, а также фактом возникновения их в сфере государственного управления¹⁷².

Инструменты урегулирования налоговых споров — это универсальный правовой институт, которым обладают практически все развитые и развивающиеся государства, стремящиеся выстроить одновременно жесткую и гибкую систему налогового администрирования, отвечающую современным стандартам эффективной налоговой политики¹⁷³.

Налоговые правоотношения всегда потенциально порождают налоговые споры, поскольку, как верно замечено Е. Ю. Грачевой, налогоплательщики стремятся минимизировать суммы обязательных платежей, подлежащих уплате, а государство в лице фискальных органов направляет свои усилия на выявление нарушений в области налогообложения и взыскание в бюджетную систему недоимок по налогам и сборам, начисленных пеней и наложенных штрафов¹⁷⁴.

В данной связи альтернативные формы служат как раз тем катализатором правового диалога между налогоплательщиком и

¹⁷² См.: *Абсалямов А. В.* Административное судопроизводство в арбитражном суде: теоретико-методологические аспекты : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 21; *Лунарев Е. Б.* Административно-правовые споры : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 53–83.

¹⁷³ См.: *Казачкова З. М., Летавина Е. А.* Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // *Административное право и процесс.* 2014. № 5. С. 45–49.

¹⁷⁴ См.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2000. С. 10.

государством, максимально исключая возникновение спора и передачу в конечном итоге дела на рассмотрение судебных инстанций.

Стадия судебного (административного) разбирательства разрешает спор по сути (т. е. когда определенное нарушение уже совершено), альтернативные формы разрешения споров в идеальной конструкции преследуют цель не допустить совершения указанных ошибок и в последующем разрешить возникшее разногласие с максимальным соблюдением интересов сторон (например, убеждение одной из сторон в неправомерности ее позиции согласно нормам действующего законодательства либо выработка сторонами единой позиции с использованием альтернативных процедур).

Сама по себе альтернативность способов урегулирования спора, помимо действующего в настоящее время порядка обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган, является весьма новым для российской правовой системы понятием, что объективно обуславливает необходимость формирования понятийного аппарата.

При этом, как отмечает К. Райтемайер, несмотря на то что большинство теоретиков выступают против признания подобных соглашений (форм урегулирования спора) допустимыми, они пользуются большой популярностью на практике¹⁷⁵.

Первоначально термин «альтернативное урегулирование споров» заимствовано из английского языка и в самом широком смысле означает любое внесудебное урегулирование споров. К сожалению, нормативного или выработанного юридической практикой определения данного понятия в настоящее время не существует.

Между тем оно требует обстоятельного теоретического осмысления в связи с неясностью и многозначностью своего содержания. Так, некоторые

¹⁷⁵ См.: Райтемайер К. Альтернативные способы разрешения споров в административном праве Германии // Процессуальное право и альтернативные способы разрешения споров. Организация деятельности помощника судьи. М. : Европейская комиссия, 2006. С. 91, 92.

авторы излишне расширяют данное понятие, мотивируя это тем, что словосочетание «досудебный порядок» указывает лишь на период разрешения спора о праве — до суда. По логике этих ученых, к досудебному урегулированию относятся любые меры, влекущие прекращение правового спора до обращения в суд¹⁷⁶.

И. А. Хаванова указывает, что альтернативное урегулирование спора является общим термином, применяемым для обозначения процессов, отличных от разрешения спора в судебном (квазисудебном) порядке. Альтернативное разрешение спора предполагает участие беспристрастного независимого лица, помогающего сторонам спора в решении или уменьшении разногласий между ними¹⁷⁷.

В рамках настоящего диссертационного исследования под альтернативными формами досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, понимается основанная на инициативном использовании налогообязанными лицами система правовых способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд.

Предлагается не останавливаться на административном порядке урегулирования споров как на единственно возможном (хотя, безусловно, в настоящее время данная форма защиты прав налогоплательщиков является основной), а более системно погрузиться в рассматриваемую проблематику, определить и исследовать иные альтернативные формы разрешения конфликта, позволяющие расширить сферу досудебного урегулирования начиная с этапа предупреждения возникновения спора (конфликта). В этой связи под процедурой досудебного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений, как самостоятельной стадией налогового

¹⁷⁶ Подробнее см.: Банников Р. Ю. Досудебный порядок урегулирования споров / науч. ред. В. В. Ярков. М.: Инфотропик Медиа, 2012. Сер. «Гражданский и арбитражный процесс: новые имена & новые идеи». Кн. 7.

¹⁷⁷ См.: Хаванова И. А. К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде // Финансовое право. 2015. № 9. С. 30–35.

процесса предлагается понимать последовательно осуществляемые взаимосвязанные процедуры, имеющие целью предотвращение возникновения и (или) последующее урегулирование возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, связанных с полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов), объемом прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов. Соответственно, альтернативное урегулирование спора является, по мнению автора, более широкой (в сравнении с административным порядком разрешения спора) с точки зрения охвата правовых отношений категорией, так как оно предполагает не только выработку и систематизацию конкретного механизма урегулирования конфликта (например, процедуру рассмотрения дела независимым арбитром или описание алгоритма действия мирового соглашения), но и саму систему мер по недопущению спорных ситуаций в будущем (например, совместная выработка сторонами разъяснений и рекомендаций неурегулированной области правоотношений).

Некоторые особенности альтернативных процедур урегулирования споров можно рассматривать как преимущества в сравнении с судебным процессом. Очевидно, что альтернативные процедуры более оперативны и экономны. В отличие от судебного разбирательства в рамках административного обжалования правовой конфликт может быть урегулирован еще на этапе возникновения (налогоплательщик может представить налоговому органу дополнительные пояснения, подать уточненные декларации и т. д.) либо вовсе быть исчерпан путем согласительных процедур. С другой стороны, применение альтернативных процедур позволяет установить суть и содержание спора и тем самым ускорить само судебное разбирательство (сосредоточиться только на самом важном и основном).

Преимуществом в данном случае является то, что такое обжалование позволяет не допустить реализацию налоговым органом процедуры принудительного взыскания задолженности по налогам до момента

вынесения вышестоящим органом решения по жалобе на решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (об отказе в привлечении к налоговой ответственности), которое до этого считается не вступившим в законную силу¹⁷⁸.

Очевидно, что развитие «дружеских» отношений между контролирующими органами и налогоплательщиками приведет к положительным изменениям в области досудебного обжалования налогового спора. Совместная оценка имеющихся фактических обстоятельств налогового правонарушения может повысить шанс урегулирования спора в досудебном порядке без обращения в арбитражный суд.

По нашему мнению, качественным и эффективным правовым средством в данном направлении могло бы послужить предоставление права налоговому органу и налогоплательщику на достижение консенсуса по размеру задолженности еще до вынесения решения по проверке или по предоставлению отсрочки по уплате задолженности при неоспаривании налогоплательщиком определенной части доначислений.

К примеру, добровольная уплата налогоплательщиком более 50 % налоговых доначислений позволяла бы претендовать на получение отсрочки по уплате оставшейся части¹⁷⁹ либо могла бы быть смягчающим налоговую ответственность основанием. В рамках предлагаемых нововведений считаем необходимым закрепить в законодательстве о налогах и сборах следующие нормы:

- в случае добровольной уплаты налогоплательщиком более половины суммы налоговых доначислений до момента вступления в законную силу решения налогового органа по налоговой проверке и необжалования в дальнейшем указанных доначислений по решению налогового органа

¹⁷⁸ Более подробно см.: *Грищенко А.* Досудебное урегулирование налоговых споров // Аудит и налогообложение. 2014. № 8.

¹⁷⁹ На практике у компаний не всегда есть возможность оплатить всю сумму начисленной недоимки одновременно, что фактически может поставить компанию на грань банкротства.

налогоплательщику предоставляется отсрочка в части погашения оставшейся суммы долга на срок до одного года;

- 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 подлежащая уплате сумма штрафных санкций уменьшается в два раза.

Указанные положения должны применяться при отсутствии у налогового органа оснований предполагать, что налогоплательщик может скрыться либо иным образом недобросовестно воспользоваться предоставленным правом.

С точки зрения налогоплательщика данная норма также будет иметь положительное значение, так как в результате анализа позиции налогового органа и при наличии отрицательных перспектив по делу компания сможет сэкономить часть денежных сумм на уплате штрафных санкций и в итоге налоговый спор не попадет в суд.

Важно отметить, что данная норма не носит императивного характера: по сути, налогоплательщик сам вправе определять, идти ли по пути оспаривания акта налогового органа либо выбрать путь уплаты части сумм.

С учетом этого целесообразным представляется внедрение соответствующих правовых механизмов в российскую правовую систему. Особое внимание в рамках указанных договоренностей, по нашему мнению, должно уделяться сумме недоимки в противопоставлении со снятием санкций.

Особенная необходимость в тщательной правовой регламентации такой процедуры при урегулировании налогового спора обусловлена тем, что стороны конфликта в отличие от субъектов гражданского правоотношения, решивших разрешить спор мирным путем, связаны императивными нормами предписаний законодательства о налогах и сборах. В связи с этим следует согласиться с авторами, указывающими на то, что в отсутствие подробно

урегулированного законодательством порядка проведения примирительных процедур в сфере публичных правоотношений неизбежны всевозможные ошибки, «пробуксовка» заключения соглашений и, наконец, злоупотребления¹⁸⁰. Однако отсутствие подобных норм приводит к тому, что фактически данные правоотношения уходят из вне правового поля, способствуют совершению преступлений и коррупции в налоговых органах.

Интересна позиция А. К. Саркисова, согласно которой конфликты порождаются экономико-социальными условиями, субъективным пониманием правоприменителя возможного или желаемого правопорядка, вытекают из противоречивости интересов субъектов правоотношений и обусловлены конкретными историческими условиями развития налоговой системы¹⁸¹. Кроме этого, большинство возникающих в рамках досудебных процедур проблем (отсутствие авторитетной третьей стороны, способной вынести обязательное для сторон спора решение, формальный подход к рассмотрению доводов налогоплательщика, отсутствие анализа судебной арбитражной практики по спорному вопросу, невозможность лица участвовать в рассмотрении жалобы и т. д.) обусловлено приоритетом публичных интересов (интересов налоговых органов) над частными (интересами налогоплательщиков), специфичностью налоговой сферы и ролью налогов для формирования бюджетов и функционированием государства, а также фрагментарностью правового регулирования указанной сферы правоотношений и отсутствием комплексного подхода к функционированию института досудебного урегулирования налоговых споров.

Проведенный в рамках данного исследования анализ применения процессуальных норм указывает на то, что правовые нормы в указанной

¹⁸⁰ См.: На пути к согласию и примирению // *эж-Юрист*. 2005. № 42. С. 15, 16; *Рожкова М. А.* О некоторых чертах сходства мирового соглашения с соглашением, заключаемым по делам, возникающим из публичных правоотношений // *Проблемные вопросы гражданского и арбитражного процессов* / под ред. Л. Ф. Лесницкой, М. А. Рожковой. М., 2008.

¹⁸¹ См.: *Саркисов А. К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения. М.: Априори, 2006. С. 9.

области подвергаются постоянной корректировке, что, по нашему мнению, следует оценивать положительно. Практическое разрешение спорных ситуаций дает сигнал законодателю о необходимости внесения изменений в ту или иную налогово-правовую норму. Все это свидетельствует об известной фрагментарности правового регулирования порядка рассмотрения жалоб налогоплательщика.

Важной гарантией реализации прав налогоплательщиков является обеспечение открытости и законности процедуры рассмотрения любого обращения лица. В последнее время многими авторами отмечается необходимость развития налоговых правоотношений в духе партнерства. Так, И. В. Цветков, опираясь на налоговую практику стран дальнего зарубежья, советует участникам фискальных правоотношений выстраивать эти отношения в русле партнерства. Ученый доказывает, что долговременный опыт налогового сотрудничества, построенного на взаимном доверии, консультировании и заключении соглашений, не только вписывается в систему административного права, но и удачно реализуется на практике в таких развитых экономических странах, как Швейцария и Нидерланды. При этом подобные подходы выгодны не только для бизнес-сообщества, инвестиционного климата страны, ее экономики, но и для государственного бюджета, а главное — для налоговых органов и судов¹⁸².

В свою очередь, Д. М. Щекин пропагандирует опыт налогового законодательства Армении, которое предусматривает материальную ответственность должностных лиц налоговых органов, виновных в том, что компании умышленно начислили и предъявили к уплате недоимки в завышенном по сравнению с законом размере (метод взаимной ответственности)¹⁸³.

¹⁸² См.: *Цветков И. В.* Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? // *Налоговед.* 2008. № 6. С. 22–27.

¹⁸³ См.: *Щекин Д. М.* Налоговое право государств — участников СНГ (общая часть). М. : Статут, 2003. С. 369–570.

Наконец, Е. В. Паневина указывает на следующие положительные эффекты от применения примирительных процедур: сокращение сроков рассмотрения дел, экономия на судебных расходах, снижение нагрузки на арбитражные суды, сокращение временного разрыва между доначислением сумм налога и их уплатой в бюджет, сокращение расходов государственного бюджета (в связи с отсутствием необходимости рассмотрения спора в суде). Однако все это достижимо лишь в случаях четкой правовой регламентации всех процедур и строгого соблюдения правовых норм в указанной сфере¹⁸⁴.

С выводами и рекомендациями ученых стоит согласиться хотя бы потому, что, к примеру, фискальные доходы американского бюджета, которые на порядок превосходят аналогичный показатель отечественного бюджета, обеспечиваются налоговым администрированием, осуществляемым штатом чиновников в десять раз меньшим, чем в нашей стране. При этом, по официальным данным, на протяжении свыше 70 лет в США в досудебном порядке (в Службе внутренних доходов) удается разрешать более 85 % налоговых конфликтов. Современная статистика споров в Налоговом суде США еще более внушительна: если у американского адвоката 5 % имеющихся у него в производстве дел доходит до арбитражного разбирательства, это считается большим процентом.

По нашему мнению, развитие досудебных процедур разрешения налоговых конфликтов требует прямого и последовательного совершенствования правового статуса налогоплательщика, что подразумевает в первую очередь возможность ознакамливаться со всеми без исключения результатами контрольных мероприятий, при необходимости копировать соответствующие материалы, давать свои пояснения и уточнять информацию при обосновании уважительности причин непредставления

¹⁸⁴ См.: *Паневина Е. В.* Комментарий к изменениям, касающимся досудебного обжалования решений налоговых органов // *Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров.* 2009. № 6; *Ее же.* Досудебное обжалование налогоплательщиками решений налоговых органов: с нового года — новая жизнь? // *Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф.* 21–22 ноября 2008 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2009.

документов в рамках налоговой проверки. На практике, например, нередкой является ситуация, при которой налоговый орган вместе с актом проверки дает только часть ответов по результатам проведения встречных налоговых проверок, не представляет банковские выписки, протоколы допросов, что не позволяет организации (индивидуальному предпринимателю) сформировать свою правовую позицию, представлять в вышестоящий налоговый орган дополнительные документы, участвовать при рассмотрении материалов проверки (в том числе по результатам дополнительных материалов и при рассмотрении материалов обжалования вышестоящим налоговым органом).

Совершенствование имеющихся процедур досудебного урегулирования споров (института досудебного, в том числе апелляционного, обжалования споров) и инкорпорирование иных альтернативных форм урегулирования споров между налоговыми органами и налогоплательщиками — важнейшие направления современного налогового администрирования.

По словам Э. Н. Нагорной, в целом появление в российском законодательстве норм, направленных на возможность применения альтернативных способов разрешения спора, а также норм, предоставляющих возможность использовать примирительные процедуры к публично-правовым и, в частности, налоговым правоотношениям, безусловно, является положительной тенденцией¹⁸⁵.

В мировой практике насчитывается более 20 альтернативных форм урегулирования споров¹⁸⁶. К ним относятся: консультации, переговоры, протоколы разногласий (в том числе по результатам общения по видеоконференц-связи), посредничество, проекты мировых соглашений, посредничество-арбитраж, третейский суд, частный судебный арбитраж, примирительные и согласительные процедуры, институт омбудсмена,

¹⁸⁵ См.: *Нагорная Э. Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах : монография. М. : Юстицинформ, 2006.

¹⁸⁶ См.: *Носырева Е. М.* Классификация альтернативных форм разрешения правовых конфликтов: теория и практика США // Развитие альтернативных форм разрешения правовых конфликтов : учеб.-метод. пособие. Саратов, 1999. С. 49–55.

экспертиза или заключение эксперта, независимая оценка вопросов права или фактов, предварительная независимая оценка обстоятельств дела, судебные конференции, инспекция или регулятивный орган, упрощенный суд присяжных, суды мелких исков, досудебные совещания по урегулированию споров и др.

Анализ зарубежной научной литературы и законодательства позволяет отнести к основным альтернативным формам урегулирования споров следующие:

- прямые переговоры сторон конфликта, представляющие собой урегулирование спора непосредственно сторонами без участия иных лиц;

- посредничество (медиация), означающее урегулирование спора с помощью независимого, нейтрального посредника, который содействует сторонам в достижении соглашения;

- арбитраж (третейские процедуры¹⁸⁷) — разрешение спора с помощью независимого, нейтрального лица — арбитра (или группы арбитров), который уполномочен вынести обязательное для сторон решение.

Переговоры почти всегда имеют место в начале возникновения спора (в момент появления оснований и признаков для нарушения интересов одной из сторон спора), а посредничество часто используется как предварительная процедура до начала судебного разбирательства. Отличие посредника от арбитража проявляется в конкретной форме участия и результата рассмотрения спора. Если посредник старается путем согласительных процедур найти точки соприкосновения (взаимопонимания) сторон, устранить принципиальные разногласия (без возможности вынесения решения по спору посредником¹⁸⁸), то арбитраж — это независимая сторона, которой доверяют обе стороны и которая на основе своего анализа сложившейся ситуации разрешит спор.

¹⁸⁷ См.: Столетова Д. Э. Конфликты в международных коммерческих сделках и альтернативные судебному способу их разрешения : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 13, 24, 25.

¹⁸⁸ См.: Хаванова И. А. К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде. С. 30–35.

Использование предварительных обсуждений особенно актуально для новых или не определенных законодательством положений. Например, в настоящее время возникает много вопросов и отсутствует единое понимание налогоплательщиков, налоговых органов и правоприменительной практики относительно концепции фактического права на доход в рамках института контролируемых иностранных компаний¹⁸⁹.

Использование налогоплательщиками и их представителями для обоснования своей правовой позиции в споре специальных знаний на практике чаще всего сводится к стремлению добиться проведения судебных экспертиз. По нашему мнению, в качестве эффективной альтернативной меры урегулирования споров может быть использовано проведение независимой экспертизы. Такая независимая экспертиза будет использоваться не как доказательство в суде, а как способ предотвращения конфликта, требующего судебного вердикта для его разрешения¹⁹⁰.

Рассматривая вопросы альтернативного урегулирования споров, стоит учитывать, что в рамках российской судебной системы производство по делам, возникающим из публичных (в том числе налоговых) правоотношений, осуществляется как судами общей юрисдикции, так и арбитражными судами. Сложившаяся практика показывает, что большая часть налоговых споров решается арбитражными судами. Более того, М. И. Горлачева отмечает, что отнесение споров с участием налоговых органов к подведомственности арбитражных судов является главной особенностью развития законодательства в области судебной защиты прав налогоплательщиков¹⁹¹.

¹⁸⁹ См.: *Мачехин В. А.* Фактическое право на доход: российские фискальные органы развивают концепцию // *Налоги*. 2015. № 4. С. 32–35.

¹⁹⁰ Подробнее см.: Сборник научно-практических статей II Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы предпринимательского и корпоративного права в России и за рубежом» (22 апреля 2015 г., г. Москва) / под общ. ред. С. Д. Могилевского, М. А. Егоровой ; РАНХиГС при Президенте Российской Федерации, юрид. фак-т им. М. М. Сперанского. М. : Юстицинформ, 2015.

¹⁹¹ См.: *Горлачева М. И.* Судебное обжалование решений налоговых органов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2002. С. 46.

Согласно правовой позиции, изложенной в Постановлении Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа»¹⁹², а также в Определении Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 № 2885-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная акционерная компания «Аки-отыр» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁹³, исходя из публично-правовой природы налоговых правонарушений предполагается, что по таким делам требуется обнаружение, выявление нарушений, собирание доказательств. Подобного рода функции, как относящиеся к досудебным стадиям производства, по смыслу ст. 10, 118, 123, 126 и 127 Конституции не может выполнять суд. Кроме того, ФНС России сослалась на п. 78 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 57, где указано, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляет как налоговый орган, так и налогоплательщик в ходе мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора.

Положительная сторона возможности урегулирования спора на досудебной стадии обозначена и председателем Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Ивановым, отметившим, что в правосознании граждан крепко сидит мысль о возможности разрешения спора с налоговым органом только через суд. Однако более эффективным является рассмотрение судами только сложных, фундаментальных, крупных дел. Большинство же споров можно разрешить, не доводя их до суда¹⁹⁴.

¹⁹² См.: ВКС РФ. 2005. № 4.

¹⁹³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁴ См.: Интернет-интервью с А. А. Ивановым «Итоги работы и перспективы развития системы арбитражного судопроизводства в Российской Федерации» // КонсультантПлюс — надежная правовая поддержка : офиц. сайт компании «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru/law/interview/ivanov1.html> (дата обращения: 19.07.2017).

Председатель Арбитражного суда Московского округа Н. Шуршалова также указывала, что «более верным было бы законодательное закрепление альтернативных методов разрешения судебных споров. Это досудебное урегулирование, упрощенные способы разрешения споров на ранних стадиях процесса рассмотрения спора»¹⁹⁵.

Безусловно, основной формой урегулирования споров является досудебный (административный) порядок обжалования актов налоговых органов и будет нелогично в заключение не остановится на данной категории. История развития института досудебного урегулирования споров в Российской Федерации позволяет прийти к выводу, что на первоначальных этапах появления досудебного (административного) порядка разрешения споров налогоплательщики с недоверием относились к данному институту и предпочитали «традиционный» судебный порядок обжалования актов налоговых органов, так как считали любые формы досудебного урегулирования формальными (налоговый орган даже при наличии весомых аргументов не отменит свои доначисления, и право налогоплательщика можно отстаивать только в суде).

Однако с течением времени совершенствование внесудебных процедур привело к неуклонному росту количества дел, рассматриваемых в административном порядке. Основное ожидание Минфина России состояло в уменьшении количества судебных налоговых споров, и если брать первые несколько лет применения положений указанного закона, то статистические данные подтверждают снижение количества дел практически вдвое (2008 г. — 50 685 дел, 2011 г. — 26 358 дел)¹⁹⁶. Все это обусловило необходимость дальнейшего реформирования и модернизации механизма досудебного разрешения налоговых споров (см. приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития

¹⁹⁵ Я не против создания административных судов : [интервью Н. Шуршаловой] // ПРАВО.ru : сайт. URL: <https://pravo.ru/review/view/33543/> (дата обращения: 29.08.2017).

¹⁹⁶ См.: Результаты работы арбитражных судов // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : сайт. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals> (дата обращения: 19.07.2017).

досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы»¹⁹⁷).

Судя по данным ФНС России, в результате реализации первого этапа развития досудебного урегулирования налоговых споров (введенного с 2007 г. Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»¹⁹⁸) количество судебных налоговых споров в период с 2010 по 2012 г. уменьшалось на 15–20 % ежегодно (см. Концепцию развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы).

Российская Федерация здесь идет наравне с общемировой тенденцией всех развитых систем законодательства. Например, в Нидерландах, Германии, Великобритании, Австралии существует обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров, в том числе с использованием медиации, который способствует тому, что до стадии судебного рассмотрения доходит менее 10 % таких споров.

Нельзя не отметить, что обязательный порядок досудебного обжалования решений, принятых по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, введенный с 2009 г.¹⁹⁹, позволил значительно повысить качество проведения налоговых проверок, сбора доказательственной базы, качество описания вменяемых нарушений, переориентировать налоговых инспекторов работать не на количественные показатели, а на качественные, выработать единые подходы правоприменительной практики при проведении

¹⁹⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁸ См.: СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

¹⁹⁹ Суды это обязательно проверяют при принятии дела к производству (см., например, постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.02.2017 № Ф05-21679/2016 по делу № А40-250229/2015 (Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»), постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.01.2017 № Ф07-11691/2016 по делу № А56-92390/2015 ()).

контрольных мероприятий и рассмотрении жалоб налогоплательщиков, существенно снизить нагрузку на суды и т. д.²⁰⁰.

К числу принципов развития досудебного разрешения налоговых споров в системе налоговых органов РФ предлагается отнести (см. приказ ФНС России «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы»):

- надлежащее обеспечение прав и интересов участников налоговых правоотношений;

- соблюдение норм национального и международного права;

- преемственность (названная Концепция основывается на накопленном опыте реализации политики досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ);

- клиентоориентированность, упрощение способов взаимодействия налогоплательщиков (иных лиц) с налоговыми органами;

- информационная открытость, т. е. доступность информации о порядке подачи и рассмотрения жалоб, стадиях их рассмотрения.

Механизм досудебного урегулирования налоговых споров имеет ряд преимуществ.

Претензионный порядок более мобилен во времени и менее формализован, чем судопроизводство. Налогоплательщик не должен участвовать в длительных и многочисленных судебных заседаниях, и, как правило, рассмотрение его позиции происходит в рамках одной-двух встреч в налоговом органе.

Такой способ отстаивания прав и интересов для налогоплательщиков менее затратен. При наличии в штате компании квалифицированной бухгалтерской службы налогоплательщик может обойтись без услуг консалтинговых компаний, так как на данном этапе не требуется детальное

²⁰⁰ См.: Поветкина Н. А. Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации // Финансово-экономический бюллетень. 2013. № 11 (72).

знание тонкостей арбитражного процесса, а срок на обжалование сообщается налоговым органом при вручении документов.

Применение механизма досудебного урегулирования налоговых споров благоприятно сказывается и на работе судебных органов. Сокращение исков налогоплательщиков свидетельствует о том, что вышестоящие налоговые органы реально исправляют очевидные ошибки нижестоящих инспекций. Это позволяет избежать поступления в суд заведомо бесперспективных дел и положительно влияет на имидж налоговой службы²⁰¹.

С точки зрения экономической нагрузки на предприятие досудебная процедура также предоставляет налогоплательщику дополнительные гарантии, поскольку, пока вышестоящий налоговый орган не утвердит налоговые доначисления, нижестоящая налоговая инспекция не вправе начинать процедуру принудительного взыскания обязательных платежей в бюджет.

Важный шаг в этом направлении был сделан в 2013 г. Президентом РФ В. В. Путиным, подписавшим значимый для процессуального регулирования стадий досудебного оспаривания актов налоговых органов Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Принятие данного Федерального закона было предусмотрено Основными направлениями налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов, одобренными Правительством РФ 30.05.2013²⁰², в соответствии с которыми в целях создания благоприятных условий для налогоплательщиков по урегулированию споров без обращения в суд, обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения налогового спора необходимо введение обязательной досудебной процедуры для всех актов налоговых органов, действий или бездействия должностных лиц налоговых органов²⁰³.

²⁰¹ См.: *Никифорова Н. В.* Досудебное урегулирование налоговых споров: сегодня и в перспективе // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 20.

²⁰² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰³ Подробнее см.: Налоговые поправки: изменение процедур досудебного урегулирования налоговых споров / Юрид. фирма «Гольцблат БЛП», Налоговая практика по России / СНГ / Налоговая практика. Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2013.

Введение обязательной досудебной процедуры изначально декларировалось как важная гарантия реализации прав налогоплательщиков, которая должна привести к значительному снижению нагрузки на судебную систему. По идее законодателя, в рамках рассмотрения апелляционной жалобы (жалобы) налогоплательщика вышестоящий налоговый орган должен «отсекать» заведомо незаконные акты нижестоящих налоговых органов. Помимо рассмотрения жалобы налогоплательщика по существу задачей вышестоящего органа является и проверка соблюдения процессуальных требований. Так, решение налогового органа часто отменяется именно по основанию нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (к примеру, непредставление проверяемому лицу достаточного количества времени для подготовки мотивированных возражений на акт налоговой проверки), порядка получения доказательств налоговых правонарушений, что требует комплексного рассмотрения проблемных вопросов, начиная с исследования правильности применения норм материального права и заканчивая возникающими в процессе осуществления налогового контроля практическими ситуациями. «Соблюдение процессуальных прав налогоплательщика является предельно важным для налогового органа с позиции оформления результатов налоговых проверок и закрепления доказательств, поскольку обратное несет в себе риск признания результатов налоговой проверки недействительными»²⁰⁴.

Однако часть авторов придерживается мнения, что все усилия по сокращению нагрузки на суды пока не дают ожидаемого результата. Сложившаяся практика действий налоговых органов показывает, что наиболее действенным способом защиты является обращение в суд. В этой связи решение об объединении Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ для категории «налоговые споры» представляется достаточно перспективным (см. Федеральный конституционный закон от 05.02.2014

²⁰⁴ *Ядрихинский С. А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 14.

№ 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон “О судебной системе Российской Федерации”»²⁰⁵). Ведь уровень рассмотрения налоговых споров (опыт и квалификация судейского корпуса) в судах общей юрисдикции значительно ниже, нежели в арбитражных судах, с точки зрения качественной и всесторонней оценки представленных доказательств.

В качестве основных позитивных тенденций и положений данного Федерального конституционного закона, направленных на повышение качества соблюдения публичного и частного интересов, в рамках расширения института досудебного разрешения споров можно отметить следующее:

1. Распространение обязательной процедуры обжалования на все без исключения акты налоговых органов, действия (бездействие) ее должностных лиц (а не только на решения по налоговым проверкам, как ранее).

Предполагается, что обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров до обращения в суд, направленная на урегулирование внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов²⁰⁶.

2. Увеличение до одного месяца срока подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы на не вступившее в законную силу решение налогового органа.

Очевидно, что ранее установленный срок не позволял подателю жалобы полноценно изучить материалы проверки и сформировать свою позицию, тем более в тех случаях, когда помимо своей оценки доводов необходимо было готовить ряд дополнительных документов. Досудебное обжалование в данном случае не достигало своей основной цели максимального исчерпания конфликта и урегулирования возникших разногласий на данной стадии.

²⁰⁵ См.: СЗ РФ. 2014. № 6. Ст. 551.

²⁰⁶ См.: *Чистякова Л.* Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров // *Налоговый вестник.* 2013. № 8. С. 18–31.

3. Регламентация процедуры рассмотрения жалоб и требований к ним, оснований оставления жалобы (апелляционной жалобы) без рассмотрения и последствия принятия налоговым органом такого решения.

Если налогоплательщик обжалует решение, вынесенное по итогам проверки, в суде, минуя вышестоящий налоговый орган, то суд обязан оставить такое заявление без рассмотрения в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 148 АПК (см. определение Верховного Суда РФ от 27.02.2017 № 305-КГ16-20989 по делу № А40-78527/2015²⁰⁷). При этом в соответствии с ч. 3 ст. 149 АПК после устранения обстоятельств, послуживших основанием для оставления заявления без рассмотрения, налогоплательщик вправе вновь обратиться в арбитражный суд с заявлением в общем порядке²⁰⁸.

Что касается статистики по урегулированию налоговых споров, то она отражает описанные в настоящей работе признаки налогового спора и позволяет утверждать, что иные обязательные платежи, кроме налогов и сборов, установленных НК, не могут служить поводом для возникновения налогового спора.

В первом полугодии 2013 г. (в первый год после введения обязательной процедуры урегулирования споров) количество проверок сократилось на 8 тыс. (27 %). При этом по результатам контрольной работы в бюджет поступило на 9 % налогов больше, чем в первом полугодии 2012 г. Введение института обязательного досудебного рассмотрения жалоб налогоплательщиков на решения, вынесенные в ходе контрольных проверок, и эффективно организованная обратная связь позволили снизить количество жалоб налогоплательщиков. В первом полугодии 2013 г. в налоговые органы поступило жалоб юридических лиц на 12 % меньше, чем за аналогичный период 2012 г. Также существенно снизилось количество судебных споров при одновременном повышении эффективности представления интересов налоговых органов в судах.

²⁰⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰⁸ См.: Юсов И. Выездная налоговая проверка. Что делать, если в дверь постучал налоговый инспектор? // Финансовая газ. 2017. № 6. С. 8–9.

В первом полугодии 2013 г. количество рассмотренных судами дел по юридическим лицам снизилось с 23 до 22 тыс. При этом 72 % оспариваемых сумм были рассмотрены в пользу бюджета, в том числе по юридическим лицам — 69 %. Это самый высокий показатель за последние годы. Судя по статистике ФНС России, в результате реализации первого этапа развития досудебного урегулирования налоговых споров количество судебных налоговых споров в период с 2010 по 2012 г. уменьшалось на 15–20 % ежегодно. При этом обращает на себя внимание, что уменьшение числа налоговых споров совпало с периодом относительной стабильности налогового законодательства²⁰⁹.

Согласно докладу об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 г.²¹⁰ в указанный год количество поступивших жалоб в сравнении с 2013 г. возросло на 6,2 % (в 2014 г. поступило 47,6 тыс. жалоб, в 2013 г. — 44,9 тыс. жалоб). При этом совершенствование налогового администрирования налогоплательщиков, а также улучшение качества выносимых налоговыми органами решений обуславливало тенденцию снижения количества удовлетворенных жалоб в сравнении с предыдущим периодом.

Так, 34,9 % жалоб по результатам их рассмотрения в 2014 г. удовлетворены в пользу налогоплательщиков, что на 2,3 процентных пункта меньше, чем в 2013 г. (37,2 %). Соотношение сумм удовлетворенных требований заявителей и оспариваемых сумм по жалобам осталось примерно на том же уровне (за 2014 г. — 15,9 %, за 2013 г. — 15,2 %).

Не стоит забывать, что налоговые органы при проведении выездных налоговых проверок стали руководствоваться принципом эффективности,

²⁰⁹ См.: Итоги работы ФНС России за первое полугодие 2013 года подвели на расширенной коллегии в Нижнем Новгороде // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4235915/> (дата обращения: 19.07.2017).

²¹⁰ См.: Эффективность работы ФНС России // Там же. URL: http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10 (дата обращения: 19.07.2017).

что привело к общему сокращению количества выездных налоговых проверок (по данным ФНС России, в три раза с 2004 по 2012 г.).

Отметим, что перечисленные выше меры по повышению мер налогового администрирования не только важны с точки зрения анализа цифровых данных, но и напрямую благоприятно влияют на поступления в бюджет. Анализ официальных данных ФНС России за 2015–2016 гг.²¹¹ показывает рост поступлений в консолидированный бюджет в размере 109,9 % (12 502,5 млрд руб.). Из нижеприведенных данных виден и рост основных налогов — НДС, налога на прибыль организаций и НДС:

Виды налогов	Январь — ноябрь, млрд руб.		
	2014	2015	Темп, %
НДПИ	2 672,4	2 995,0	112,1
Налог на прибыль	2 142,8	2 416,2	112,8
НДФЛ	2 277,2	2 401,9	105,5
НДС	1 914,2	2 150,5	112,3
Имущественные налоги	920,9	1 034,4	112,3
Акцизы	902,9	922,7	102,2

Согласно информации, размещенной на официальном сайте ФНС России, количество жалоб налогоплательщиков снизилось. По сравнению с 2014 г. количество их обращений в налоговые органы в 2015 г. снизилось более чем на 5 %. Объективный пересмотр результатов контрольных мероприятий и оперативное реагирование на нарушение прав налогоплательщиков по результатам рассмотрения жалоб сказались и на сокращении числа судебных споров. В 2015 г. их стало на 32 % меньше, чем в предыдущем году. По мнению отдельных авторов, цель деятельности налоговых органов и проводимых ими процедур — не доводить до суда заведомо бесперспективные споры с высокой вероятностью проигрыша. При этом данное мнение и позиция ФНС России о

²¹¹ См.: Налоговая аналитика // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 19.07.2017).

том, как трактовать полученную статистику о количестве споров, разнятся. Первые полагают, что сокращение количества судебных разбирательств можно частично объяснить сокращением количества выездных проверок. В 2014 г. этот показатель снизился на 14 %. Зато результативность контрольных мероприятий возросла. По данным же ФНС России, эффективность одной выездной проверки увеличилась на 8 % и составила почти 9 млн руб. Большая доля этой суммы приходится на доначисления НДС, с которыми налогоплательщики зачастую не согласны. Поэтому арбитражные суды продолжают ежедневно рассматривать большое количество налоговых споров, предметом которых являются в том числе доначисления НДС и отказы в возмещении из бюджета этого налога²¹².

В рамках досудебного урегулирования споров практически на 10 % по сравнению с 2015 г. сократилось количество налоговых споров с бизнесом (юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями) по поводу обжалования решений, вынесенных по результатам контрольных мероприятий.

Также количество удовлетворенных жалоб по таким спорам в 2016 г. сократилось на 10 % в сравнении с аналогичным показателем 2015 г. Одновременно в 2016 г. более чем на 4 % сократилась доля признанных в пользу налогоплательщиков сумм требований по жалобам²¹³.

Анализ итогов участия налоговых органов в судах в 2016 г. свидетельствует о положительной динамике в сравнении с предыдущим годом.

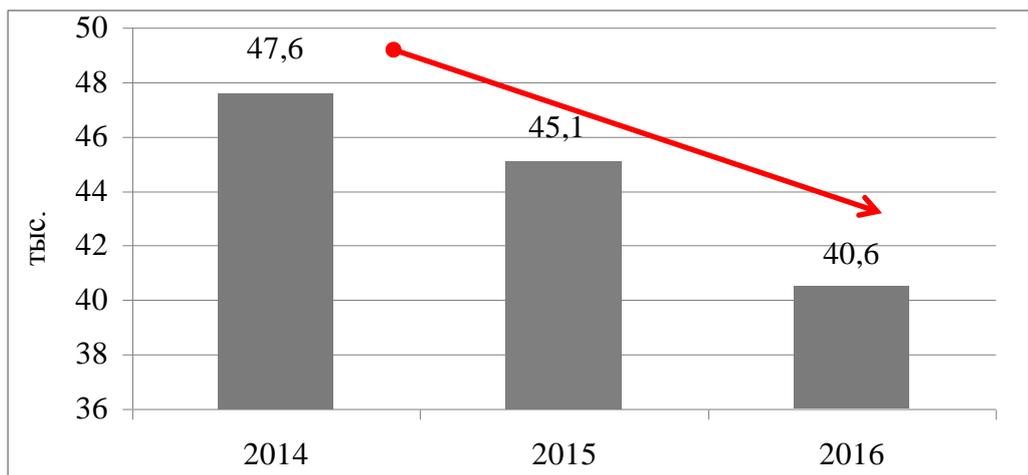
За 2016 г. с участием бизнеса рассмотрено порядка 12 тыс. дел, что меньше, чем в 2015 г. (36 тыс. дел), в три раза.

Для наглядности аналитика основных показателей работы налоговых органов отражена в нижеприведенных диаграммах²¹⁴.

²¹² См.: Инспектор зря не ходит: ФНС меняет акценты в контрольной работе : [интервью М. Мишустина] // RG.RU : сайт. URL: <https://rg.ru/2011/11/22/fns.html> (дата обращения: 28.08.2017); Салтыкова Н. Н. Подборка свежей арбитражки // НДС: проблемы и решения. 2016. № 3. С. 57–65.

²¹³ См.: ФНС России подвела итоги досудебного и судебного урегулирования налоговых споров за 9 месяцев 2016 года // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6331416/ (дата обращения: 19.07.2017).

²¹⁴ Помимо официальных данных ФНС России использованы также аналитические материалы с интернет-сайта «ЕУ» (см.: ЕУ : сайт. URL: <http://www.eu.com/ru> (дата обращения: 19.07.2017)).



*Диаграмма 1. Статистика по досудебным процедурам:
количество рассмотренных жалоб, тыс.*

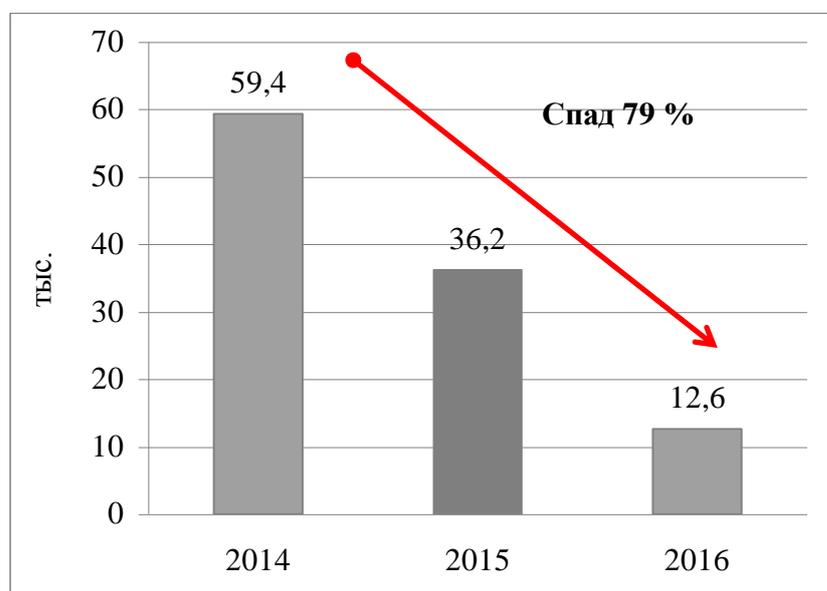
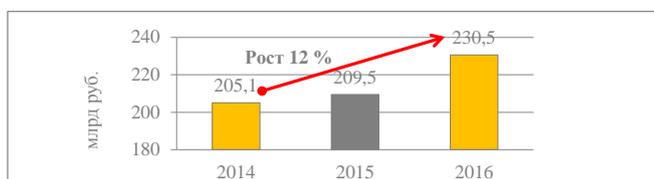
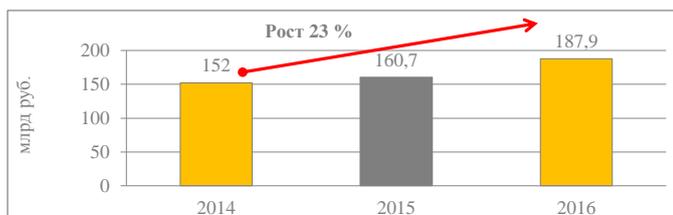


Диаграмма 2. Статистика по судебным налоговым спорам: количество дел



*Диаграмма 3. Статистика по судебным налоговым спорам:
сумма оспариваемых требований*



*Диаграмма 4. Статистика по судебным налоговым спорам:
сумма оспариваемых требований в пользу налоговых органов*

В 2016 г. налоговыми органами РФ рассмотрено 35 230 жалоб (на 6,4 % меньше, чем в 2015 г.). При этом количество споров с бизнесом (юридические лица и индивидуальные предприниматели) по результатам контрольных мероприятий по сравнению с 2015 г. сократилось на 9,6 %.

Количество рассмотренных жалоб на решения по налоговым проверкам в 2016 г. сократилось по сравнению с 2015 г. на 2 551 жалобу, или на 11 %, в том числе на решения по выездным налоговым проверкам — на 9,6 %, а по камеральным налоговым проверкам — на 11,8 %²¹⁵.

Кроме того, по результатам рассмотрения в 2016 г. споров, связанных с обжалованием действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов, а также иных актов налоговых органов ненормативного характера, относительно 2015 г. отмечается снижение таких жалоб на 1,5 тыс. единиц, или на 13 % (без учета жалоб по вопросам функционирования информационных ресурсов (АИС «Налог-3», «Личный кабинет налогоплательщика» и т. п.), рассмотрение которых в 2015 г. подразделениями досудебного урегулирования споров не осуществлялось)²¹⁶.

²¹⁵ См.: Попова Е. Количество выездных налоговых проверок в 2016 году сократилось на 15 % // ГАРАНТ.РУ : сайт. URL: <http://www.garant.ru/news/1096381/> (дата обращения: 28.08.2017).

²¹⁶ См.: Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6707536/ (дата обращения: 19.07.2017).



Диаграмма 5. Статистика по досудебным процедурам в 2015 г.:
количество удовлетворенных жалоб в пользу налогоплательщиков, %



Диаграмма 6. Статистика по досудебным процедурам в 2016 г.:
сумма удовлетворенных требований, %

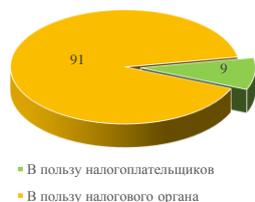


Диаграмма 7. Статистика по удовлетворению жалоб в 2015 г.:
количество жалоб, %



Диаграмма 8. Статистика по удовлетворению жалоб в 2016 г.:
количество жалоб, %

В этой связи нельзя не отметить позицию министра Открытого правительства РФ М. Абызова, который отметил, что «работа Налоговой службы за последние несколько лет — это полномасштабная реформа. Сегодня ФНС России наработаны передовые технологии: и административные, и информационные, и технологические. Важно, чтобы в

работе других надзорных структур применяли тот опыт, который вы получили. По многим из параметров реформы вы идете с опережением в несколько лет. Риск-ориентированный подход начал реализовываться в работе надзорных ведомств с этого года, а для вас — это уже проза жизни в течение нескольких лет»²¹⁷.

Согласно позиции ФНС России автоматизация процессов администрирования дала возможность контрольному блоку Службы сконцентрировать внимание на зонах максимального риска, снизив давление на добросовестных налогоплательщиков. Так, число выездных налоговых проверок в 2016 г. снизилось на 15 %, в результате в бюджет взыскано 173 млрд руб., или на 21 % больше, чем в 2015 г. Кроме того, около 26 млрд руб. поступило дополнительно в бюджет без проведения налоговых проверок в результате аналитической работы налоговых органов²¹⁸.

Федеральная налоговая служба на постоянной основе осуществляет наполнение контента размещенного на сайте ФНС России интернет-сервиса «Решения по жалобам», предоставляющего возможность просмотра в свободном доступе наиболее значимых решений, вынесенных по результатам рассмотрения ФНС России и его управлениями по субъектам РФ жалоб (обращений) налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц.

На указанном интернет-сервисе наряду с решениями, вынесенными налоговыми органами по результатам рассмотрения споров по вопросам налогообложения, размещаются решения, вынесенные по результатам рассмотрения споров, связанных с государственной регистрацией (отказами в государственной регистрации).

²¹⁷ См.: Налоговики подвели итоги 2016 года: наибольший рост поступлений в бюджет показали акцизы // ГАРАНТ.РУ : сайт. URL: <http://www.garant.ru/news/1096379/> (дата обращения: 19.07.2017).

²¹⁸ См.: Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России // ГНИВЦ : сайт. URL: https://www.gnivc.ru/rub_mns_news/314958/ (дата обращения: 20.09.2017).

Помимо вышеуказанной информации на названном сервисе по каждому размещенному решению также стала размещаться краткая информация с описанием позиции налогового органа, вынесшего обжалуемое решение, позиции налогоплательщика, правовой позиции налогового органа, вынесшего решение по жалобе, а также данные о реквизитах размещенного решения и налоговом органе, вынесшим размещенное решение по жалобе.

Благодаря указанным улучшениям по итогам 2016 г. на данном сервисе со стороны заинтересованных пользователей зарегистрировано 308,1 тыс. обращений, что более чем в три раза превышает показатель 2015 г. (95,8 тыс. обращений)²¹⁹.

Эффективная совместная работа контрольного и юридического блоков позволила показать высокие результаты при защите интересов бюджета в судах. Количество судебных споров с бизнесом снизилось в 2016 г. в три раза. Сегодня судами в пользу бюджета рассматривается 82 % сумм требований²²⁰.

Несмотря на положительную динамику в показателях работы ФНС России в целом и подразделений налогового аудита в частности, проведенное исследование позволило выделить ряд законотворческих и практически полезных нововведений, способствующих повышению эффективности и возможности урегулировать спор, не доводя его до судебных инстанций.

Так, существующая практика налоговых проверок не дает однозначного ответа на вопрос, обязательно ли составлять акт при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Согласно официальной позиции государственных органов в подобных случаях акт составляться не должен. В письме Минфина России от 26.10.2011 № 03-02-08/112²²¹

²¹⁹ См.: ФНС России уведомила об обновленных функциях сервиса «Решения по жалобам» // ГАРАНТ.РУ : сайт. URL: <http://www.garant.ru/news/723385/> (дата обращения: 19.07.2017).

²²⁰ См.: Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6707536/ (дата обращения: 19.07.2017).

²²¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

разъясняется, что в НК не предусмотрено оформление справок или акта после окончания всех дополнительных мероприятий налогового контроля.

Имеются также и судебные акты, разделяющие указанную выше позицию. В постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.05.2013 по делу № А26-4897/2012²²² суд указал, что ст. 101 НК не возложено на инспекцию обязанности по составлению акта проверки или справки по результатам дополнительных мероприятий и вручению ее налогоплательщику.

При этом суд установил, что справка о проведенных дополнительных мероприятиях была составлена инспекцией и вручена налогоплательщику.

В постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 16.12.2015 по делу № А33-21422/2014²²³ и постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.04.2012 по делу № А40-40384/11-129-180²²⁴ (определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.08.2012 № ВАС-9658/12 по делу № А40-40384/11-129-180²²⁵ отказано в передаче данного дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ) суды указали, что в положениях НК, регулирующих процедуру проведения выездной проверки и привлечения налогоплательщика к ответственности, не предусмотрено повторного составления акта проверки с учетом проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и вручения его лицу, в отношении которого проводилась проверка. В специальной литературе обнаруживаются также работы авторов, придерживающихся аналогичных взглядов по этому вопросу²²⁶.

Однако имеются и противоположные точки зрения. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от

²²² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁶ См.: *Тараканов С. А.* О процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки // *Ваш налоговый адвокат.* 2008. № 5. С. 17.

11.04.2011 № КА-А40/2303-11 по делу № А40-69307/10-76-335²²⁷ суд не принял во внимание довод инспекции о том, что по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не нужно составлять акт. Суд указал, что из-за отсутствия акта налогоплательщик был лишен возможности представить свои возражения относительно доводов инспекции. В то же время в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2011 № КА-А40/4982-11 по делу № А40-92328/10-20-489²²⁸ суд признал в качестве одного из оснований отмены решения инспекции отсутствие акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля.

До внесения соответствующих изменений в законодательство (см. упоминавшийся ранее Федеральный закон «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») НК не содержал норм, четко регламентирующих процедуру осуществления дополнительных мероприятий налогового контроля.

В настоящее время максимальный срок проведения таких мероприятий составляет один месяц. В решении об их проведении налоговый орган должен указать обстоятельства, наличие которых привело к необходимости проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, а также конкретный срок и форму их проведения.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.09.2014 № Ф05-10622/14 по делу № А40-125739/13²²⁹ отмечено, что участие налогоплательщика в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления

²²⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

налогового контроля, включая стадию проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, после завершения которой налоговый орган обязан известить налогоплательщика о дате, времени и месте рассмотрения материалов проверки, с учетом информации, полученной в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля. Поскольку рассмотрение материалов проверки после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля было произведено без участия налогоплательщика, инспекцией допущены существенные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, что является достаточным основанием для признания вынесенных по результатам проверки решений недействительными.

Мы придерживаемся позиции о необходимости фиксирования полученных в рамках дополнительных мероприятий доказательств в форме дополнительного акта. Стадия дополнительных мероприятий налогового контроля подразумевает установление налоговым органом дополнительных доказательств виновности налогоплательщика, и очевидно, что проверяемая организация (индивидуальный предприниматель) должна заранее знать обо всех доказательствах вменяемого налогового правонарушения. Однако стоит отметить, что действующая редакция НК не предусматривает обязательность таких действий, в связи с чем предлагается дополнить п. 6 ст. 101 НК предложением о необходимости составления налоговым органом акта дополнительных мероприятий налогового контроля. При этом аналогично п. 6 ст. 100 НК налогоплательщику должно быть предоставлено право в течение 30 дней представить свои мотивированные возражения.

Важной в процессуальном отношении является также необходимость четкого соблюдения налоговым органом требований к выносимому решению.

В этом смысле весьма значимой является норма п. 8 ст. 101 НК, устанавливающая требования, предъявляемые к содержанию решения. В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001

№ 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²³⁰ указано, что в решении должно быть указано, в чем выразалось правонарушение, вменяемое налогоплательщику, со ссылкой на нормы права и имеющиеся доказательства.

В решении Управления ФНС России <по субъекту РФ> от 03.07.2014²³¹ указано, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Нарушение указанных прав является безусловным основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения инспекции, вынесенного по итогам ревизии. Проще говоря, правомерны ли при этом претензии налоговой инспекции по существу, в данном случае значения уже не имеет²³².

В постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.09.2010 № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302²³³ была сформулирована правовая позиция, согласно которой к нарушениям существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, приводящим к нарушению прав налогоплательщика, в том числе к лишению возможности дать пояснения относительно выводов проверяющих

²³⁰ См.: ВВАС РФ. 2001. № 7 (документ утратил силу в связи с изданием постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 57).

²³¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²³² См.: *Смолина О. С.* Арбитражный процесс ... ; *Пасторин Б.* Порядок рассмотрения материалов налоговой проверки // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2013. № 22. С. 26–29.

²³³ См.: ВВАС РФ. 2010. № 12.

и материалов налоговой проверки непосредственно лицу, которое вынесло решение, следует относить подписание решения лицом, не рассматривавшим материалы проверки.

Приведенная позиция Высшего Арбитражного Суда РФ согласуется с общими для всех процессуальных отраслей российского права подходами к оценке существенности процессуального нарушения для целей отмены вынесенного решения. При этом ст. 101 НК предусматривает и иные основания для отмены решения налоговой инспекции (например, иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки).

К иным нарушениям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки суды, например, относят: вынесение решения налоговым органом без учета дополнительно представленных налогоплательщиком документов или результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, нарушение порядка проведения выемки документов или допрос свидетелей в период приостановления проверки²³⁴.

При этом подобные нарушения процедуры будут являться основанием для отмены решения налогового органа, только если они привели к принятию неправомерного решения. В случае если данное дополнительное условие отсутствует, решение налогового органа не может быть отменено или признано недействительным по данному основанию (см. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.09.2013 по делу № А53-33619/2012²³⁵ (определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.01.2014 № ВАС-19295/13 по делу № А53-33619/2012²³⁶ отказано в передаче данного дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ), постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.05.2014 по делу № А46-7453/2013²³⁷).

²³⁴ Подробнее см.: Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров. М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2014.

²³⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²³⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²³⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Как верно отмечает С. А. Ядрихинский, «контроль “правильности исчисления и своевременности уплаты налога” как главной задачи налогового органа не предполагает целевую направленность в деятельности проверяющих исключительно в сторону выявления правонарушений и доначисления налогов при налоговой проверке»²³⁸. Залогом эффективного разрешения спора будет служить взаимная заинтересованность сторон спора в анализе первичных документов, оценке в совокупности тех или иных доказательств и т. п. Ведь значительные суммы доначислений не всегда означают их поступление в бюджет, получив соответствующие доначисления, часть налогоплательщиков сознательно подают на банкротство компаний.

В данном случае показателен пример, приведенный судьей Высшего Арбитражного Суда РФ А. И. Бабкиным в одной из публикаций. Статьей 165 НК предусмотрена обязанность налогоплательщика представить определенный пакет документов для подтверждения обоснованности применения ставки 0 % при исчислении НДС. При непредставлении какого-либо из указанных документов налоговый орган отказывает в применении такой ставки и возмещении налога. Но что мешает налоговому органу при приеме документов взаимодействовать с налогоплательщиком и указать на отсутствие недостающего документа? Напротив, ст. 31 НК предоставляет налоговому органу такое право. Устранение этой проблемы может предотвратить возникновение налогового спора в принципе²³⁹.

Учеными справедливо отмечается, что увеличение эффективности и скорости разрешения экономических споров, гарантии законности, сохранение партнерских отношений, отсутствие, как правило, принудительного исполнения, а также удешевление всего процесса являются

²³⁸ Ядрихинский С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 9.

²³⁹ См.: Бабкин А. И. ВАС о налоговых спорах // Рос. бухгалтер. 2011. № 1. С. 102–111; *Его же*. Мировые соглашения и способы внесудебного разрешения налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Статут, 2009.

несомненными плюсами примирительных процедур. Для них обычным является результат, при котором в той или иной мере выигрывают обе стороны²⁴⁰.

Сокращение количества судебных споров и стремление законодателя повысить эффективность административного порядка рассмотрения споров, обусловлено в том числе и интересами повышения собираемости доходов бюджета бюджетной системы, администрируемых налоговыми органами.

Российское налоговое ведомство уже неоднократно указывало на недопустимость возникновения налоговых споров по заведомо проигрышным спорам. Например, в приказе ФНС России от 09.02.2011 № ММВ-7-7/147@ «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах»²⁴¹ отмечено, что в целях эффективного взаимодействия инспекций ФНС России, управлений ФНС России по субъектам РФ и ФНС России при рассмотрении дел в Верховном Суде РФ инспекциями ФНС России при наличии оснований для обжалования судебных актов в кассационную инстанцию Судебной коллегии Верховного Суда РФ и в надзорную инстанцию, установленных процессуальным законодательством, подлежат представлению на согласование проекты кассационных жалоб в Судебную коллегию Верховного Суда РФ и проекты надзорных жалоб в Президиум Верховного Суда РФ с приложением материалов судебных дел (копий обжалуемых ненормативных правовых актов, заявлений, отзывов, апелляционных и кассационных жалоб, судебных актов (решений, постановлений) в управления ФНС России по субъектам РФ.

С 2012 г. у налоговых органов появились и экономические мотивы к активному досудебному диалогу с налогоплательщиками. Так, активно поддерживаемая Высшим Арбитражным Судом РФ практика взыскания судебных расходов на юридические услуги (см. постановление Президиума

²⁴⁰ См.: *Ступников А. А.* К вопросу о целесообразности введения обязательного досудебного порядка урегулирования споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. 2014. № 2. С. 6–9.

²⁴¹ См.: Официальные документы (еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). 2011. № 9.

Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.03.2012 № 16067/11²⁴²) и расходов по банковской гарантии (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.07.2012 № 6791/11²⁴³) заставляет налоговые органы внимательнее относиться к доводам налогоплательщиков на самых ранних стадиях контроля.

В этой связи К. А. Сасов указывает на то, что повысить эффективность досудебных процедур возможно посредством корректировки судебной практики. Автор указывает на необходимость взыскания с налогового органа в пользу налогоплательщика судебных издержек в достойном (а не минимальном) размере, а также убытков (с предоставлением права налоговому органу последующего регресса к должностному лицу — «автору» безосновательного налогового спора). Незначительность подобных сумм и отсутствие ответственности подталкивает недобросовестных должностных лиц налогового органа на дальнейшее злоупотребление правом и тиражирует однотипные споры, не имеющие для налогового органа положительной судебной перспективы²⁴⁴.

Практика Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросу разумных пределов возмещаемых сумм судебных расходов по налоговым спорам менялась достаточно динамично: от 17 тыс. руб. в 2008 г. (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.05.2008 № 18118/07 по делу № А40-61144/04-111-588²⁴⁵) до 1,5 млн руб. в 2009 г. (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.04.2009 № 6284/07 по делу № А42-6681/2005²⁴⁶). Мурманская фирма «МКТИ» получила от суда полное возмещение затрат на услуги сторонней юридической организации в размере 40 тыс. дол. США за счет налогового органа. Эта сумма была признана Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа, а

²⁴² См.: ВВАС РФ. 2012. № 7.

²⁴³ См.: Там же. № 11.

²⁴⁴ См.: Сасов К. «Судебная минимизация» налоговых споров // Консультант. 2008. № 19; *Его же*. Корпоративному юристу о налоговых спорах / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 319–328.

²⁴⁵ См.: ВВАС РФ. 2008. № 7.

²⁴⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

затем и Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ нечрезмерной для оплаты услуг представителей в трех судебных инстанциях в Северо-Западном округе. Указанный судебный прецедент обнадежил налогоплательщиков, что разумный предел возмещаемых судебных расходов достиг их реальных затрат.

При этом в научной среде бурно обсуждается вопрос относительно права налогоплательщика на возмещение судебных расходов на досудебной стадии урегулирования спора. Действующее законодательство не предусматривает возможность включения в состав судебных расходов сумм, уплаченных юристам за представление интересов налогоплательщика на досудебной стадии.

Поддерживает данное мнение и судебная практика. Так, в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.03.2011 № 13923/10²⁴⁷ и постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 04.02.2016 по делу № А33-21021/2015²⁴⁸ суды указали, что, поскольку услуги аудиторской фирмы, привлеченной обществом для оценки правомерности налоговых претензий и наличия оснований для их оспаривания, оказаны на досудебной стадии, расходы на их оплату к категории судебных не относятся и возмещению в рамках дела об оспаривании решения инспекции не подлежат. Предпринимательская деятельность должна осуществляться в границах установленного правового регулирования, что предполагает необходимость оценки субъектами данной деятельности соответствия требованиям закона как принимаемых ими решений, так и требований, предъявляемых субъектами гражданского оборота и государственными органами.

Пунктом 4 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении

²⁴⁷ См.: ВВАС РФ. 2011. № 7.

²⁴⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

издержек, связанных с рассмотрением дела»²⁴⁹ сделано весьма важное уточнение, что компенсируются расходы на процедуры, в отношении которых предусмотрена обязательная досудебная процедура (т. е. на представление жалобы в вышестоящий налоговый орган входит в состав досудебных расходов, а представление возражений нет, так как является лишь правом налогоплательщика).

Большинство налогоплательщиков считают данные нормы несправедливыми, так как обязательная досудебная стадия обжалования ненормативных актов не оставляет компаниям право выбора и обязывает сначала обратиться в налоговый орган в досудебном порядке, прежде чем идти в суд²⁵⁰.

Конституционный Суд РФ в Определении от 21.12.2004 № 454-О <Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Траст” на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации>²⁵¹, комментируя ч. 2 ст. 110 АПК, указал, что данная норма предоставляет арбитражному суду право уменьшить сумму, взыскиваемую в возмещение соответствующих расходов по оплате услуг представителя, лишь в том случае, если он признает эти расходы чрезмерными в силу конкретных обстоятельств дела, с учетом баланса процессуальных прав и обязанностей сторон.

Иными словами, главное в данном случае — это подтвердить реальный размер убытка и при подаче иска в суд обосновать свою позицию, обратив внимание на круг обстоятельств, подлежащих доказыванию по делу: неправомерность решения налогового органа, обоснованность понесенных

²⁴⁹ См.: БВС РФ. 2016. № 4.

²⁵⁰ См.: Колесниченко Т. В. Указ. соч. С. 80.

²⁵¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Аналогичные выводы содержатся в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 06.11.2015 № Ф03-4596/2015 по делу № А51-20363/2014 (доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

убытков в заявленном размере, причинно-следственной связи между неправомерными действиями и убытками²⁵².

В этой связи справедливой видится позиция Н. А. Поветкиной, отметившей, что развитие Российской Федерации как правового государства требует наличия действенных гарантий соблюдения прав и свобод человека и гражданина. Одной из наиболее важных гарантий является юридическая ответственность. С ее помощью решаются задачи обеспечения стабильности в государстве, охраны общества от преступных посягательств и иных правонарушений, развитие и укрепление демократических основ²⁵³.

По нашему мнению, законодателю следует расширить полномочия суда и позволить определять сумму понесенных затрат на оказание юридических услуг, в том числе на досудебной стадии подачи возражений. При этом, безусловно, данная норма не будет носить обязательный характер, суд, как и раньше, будет определять итоговый размер подлежащих возмещению расходов исходя из фактических обстоятельств по делу.

При этом последующее разрешение вопроса о компенсации судебных расходов будет являться своего рода подспорьем для досудебного урегулирования споров, так как не приведет к необоснованным финансовым расходам.

Обобщая вышесказанное, можно прийти к выводу о значимости роли института альтернативных форм урегулирования налогового спора как реального (практически выполнимого и действенного) механизма решения двух основных задач:

- альтернативные формы урегулирования спора являются основой конструктивного диалога между сторонами конфликта, направленного на установление позиции по делу, соответствующей действующим правовым нормам и законодательству;

²⁵² Подробнее см.: *Рымкевич А. В.* Есть ли шанс взыскать убытки с налогоплательщиков // Главная книга. 2010. № 14. С. 47–54.

²⁵³ См.: *Поветкина Н. А.* Проблемы правового обеспечения бюджетной ответственности // Финансовое право. 2003. № 4.

- снижение нагрузки на судебную систему за счет «неформального» подхода административного органа по рассмотрению жалоб налогоплательщиков. Учитывая тот факт, что Российская Федерация все больше вовлекается в межгосударственное сотрудничество в сфере налогового администрирования, а также в целях создания привлекательного налогового климата для иностранных компаний и атмосферы консенсуса между налоговыми органами и бизнес-сообществом, наряду с существующими формами досудебного разрешения налоговых споров необходима дальнейшая разработка альтернативных форм досудебного урегулирования споров и их инкорпорирование в НК. Такими альтернативными формами разрешения налоговых споров могут стать институт медиации в налоговом законодательстве (роль медиаторов могут на себя взять независимые налоговые консультанты) и заключение предварительных налоговых соглашений, которые давно существуют в практике зарубежного налогового права.

Таким образом, правовое регулирование альтернативных способов урегулирования налоговых споров (начиная с момента потенциального возникновения налогового конфликта и заканчивая вынесением итогового акта налогового органа (действия, бездействие должностного лица), оставление жалобы без удовлетворения и т. д.) является динамично развивающейся областью законодательства, однако, как показывает практика, совершенствование норм НК хоть и решает часть поставленных задач, но, к сожалению, полностью не устраняет пробелы в правовом регулировании этой сферы.

Альтернативные (досудебные) механизмы устранения споров (разногласий) могут послужить оптимальным правовым средством по добровольному урегулированию спора без обращения в суд (итогом урегулирования разногласий в данном случае может быть добровольная уплата налоговых доначислений, снижение суммы штрафных санкций,

полная или частичная отмена доначислений, выработка официальных разъяснений, которые позволят не нарушать законодательство, и т. д.).

1.4. Опыт зарубежных стран в области применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений

Тенденции современного развития налогового законодательства декларируют обширные права налогоплательщиков и детальную процедуру оспаривания актов налоговых органов. Общим для всех развитых государств является переход от концепции добровольного досудебного обжалования к законодательному закреплению обязательности досудебной процедуры урегулирования налоговых споров, т. е. без представления истцом доказательств соблюдения досудебного порядка суды не принимают дела к производству.

Развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров позволяет добиваться разрешения налоговых споров без участия суда, в том числе с помощью примирительных процедур, иных внесудебных процедур, позволяющих устранить конфликтные ситуации при обращении в ФНС России без необходимости подачи письменной жалобы, повышения прозрачности процедуры рассмотрения жалоб, упрощения способов взаимодействия, создания условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке, что, безусловно, является положительной тенденцией эффективного функционирования всей национальной налоговой системы²⁵⁴.

Тем не менее существующий спектр проблем в отношении практической реализации указанных положений требует детальной их доработки в отношении налогового администрирования, компетентности должностных

²⁵⁴ См.: Головченко О. Н. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза // Финансовое право. 2016. № 7. С. 19–22.

лиц, рассматривающих споры, уровня объективности и независимости от вышестоящих должностных лиц и пр. Вот почему так важно изучать международный опыт досудебного урегулирования налоговых споров, основываясь на анализе и интерпретации национального налогового законодательства, судебной практики, международных законах и принципах. Это позволяет выявить недостатки, проблематику в национальной налоговой системе, а также пути и способы их устранения. Сравнительный анализ является лучшим способом разрешения теоретических и практических вопросов налогообложения²⁵⁵.

При этом межгосударственное взаимодействие государств в области налогообложения преследует цель гармонизации законодательства и устранения конфликтов между различными юрисдикциями, когда смещение центра прибыли позволяет занизить налогооблагаемую базу, применять предусмотренные данной юрисдикцией льготы либо более низкую налоговую ставку и т. д.²⁵⁶.

При этом ведение холдинговыми структурами предпринимательской деятельности, когда компании являются резидентами разных государств, — нормальная мировая практика. В данном случае речь идет о пресечении действий, направленных на искажение налоговой базы и неуплату налогов на международном уровне.

В тех странах, где признается приоритет норм международного права в отношении национального законодательства, как отмечает Г. П. Толстопятенко, коллизии международно-правовых и внутригосударственных норм встречаются реже, нежели в странах, конституции которых предусматривают равную юридическую силу норм международных договоров и национального права²⁵⁷.

²⁵⁵ См.: *Головченко О. Н.* Указ. соч.

²⁵⁶ Подробнее см.: *Кучеров И. И.* Международное налоговое право : учебник. М. : ЮрИнфоР, 2007. С. 47–65.

²⁵⁷ См.: *Толстопятенко Г. П.* Европейское налоговое право. М., 2001. С. 114–115.

Некоторые авторы отмечают, что в законодательстве большинства стран, входящих в Организацию экономического сотрудничества и развития, условием возникновения у налогоплательщика права на обращение в суд с жалобой на решение налогового органа является обязательное обжалование этого решения в административном порядке²⁵⁸. Обязательное досудебное обжалование, согласно опубликованному еще в 2011 г. Обзору OECD «Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)», предусмотрено в большинстве из 49 стран, данные по которым были представлены (в частности, в Австрии, Бельгии, Болгарии, Венгрии, Германии, Греции, Дании, Израиле, Испании, КНР, Латвии, Литве, Люксембурге, Мальте, Нидерландах, Новой Зеландии, Польше, Румынии, Саудовской Аравии, Сингапуре, Словакии, Словении, Финляндии, Франции, Чехии, Швейцарии, ЮАР, Японии). В ряде стран досудебное обжалование обязательно в отношении определенного перечня актов (по НДС — в Исландии, в области прямого налогообложения — на Кипре).

Например, во Франции налогоплательщик, желающий оспорить сумму подлежащего уплате налога, должен подать жалобу в налоговый орган, чья компетенция распространяется на место уплаты налога. Целью обжалования является получение явно выраженного или имплицитного решения. Лишь после принятия такого решения или истечения срока, в течение которого оно должно было быть принято и которое расценивается как отклонение жалобы, гражданин может направить жалобу в суд. Особенностью органов, выполняющих налоговый контроль во Франции, является существование наряду с общим контролем дополнительного контроля через систему налоговых комиссий. Так, налогоплательщик, не согласный с выводами налоговой проверки, помимо возможности обращения в вышестоящую налоговую администрацию и в суд имеет возможность обратиться в специальную комиссию, членами которой являются представители судебного

²⁵⁸ См., напр.: *Борзунова О. А.* Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов // *Налоговые споры: теория и практика.* 2003. № 1. С. 55.

органа, налоговой администрации, а также коммерции. Возглавляет такую комиссию (на правах председателя) судья. Рассмотрение спорного вопроса в такой комиссии является одним из важнейших элементов досудебной процедуры, и, хотя в большинстве случаев решение принимается в пользу налоговых органов, в ряде случаев комиссия приходит к выводу, что прав налогоплательщик²⁵⁹.

Важным применительно к проблеме соотношения досудебной и судебной стадий разрешения налогового спора представляется и соотношение требований к содержанию жалобы и заявления в суд. Так, в условиях действия обязательного досудебного порядка обжалования актуальность приобретает вопрос о возможности обжалования в суде части акта, не обжалованного предварительно в досудебном порядке. Зарубежная практика знает жесткую модель установления взаимосвязи жалобы и заявления в суд. В частности, во Франции в административном суде налогоплательщик не может оспаривать налоги, о которых он не упомянул в предварительной жалобе, таким образом, прослеживается зависимость содержания иска от содержания предварительной жалобы. Предварительная жалоба определяет содержание спора: вид налога, период налогообложения, оспариваемую сумму²⁶⁰.

В Швеции аналогичный институт — фискальный рескрипт — представляет собой выдачу комиссией по налоговому праву предварительного заключения (*forhandsbesked*) о налоговых последствиях той или иной сделки. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией; оно является обязательным для налоговых органов и применяется при налогообложении при условии, что соответствующий налогоплательщик пожелает этого.

²⁵⁹ См.: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / Л. Л. Арзуманова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2013.

²⁶⁰ См.: Иванов М. А. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 36, 84.

По мнению налоговой службы, такой институт поможет значительно снизить налоговые риски, сыграет существенную роль в стимулировании деловой активности за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования налогообложения, а также предоставит налогоплательщику гарантию в отношениях с налоговым органом, поскольку полнота и достоверность предоставленной налогоплательщиком информации освободят его от риска применения к нему налоговых санкций.

Налоговым органам введение данного института позволит осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов²⁶¹.

В некоторых странах (в Австралии, Италии, Турции) перед обращением в суд налогоплательщик должен полностью исполнить оспариваемое налоговое обязательство. Во Франции и Португалии исполнение требования об уплате налога на период его обжалования приостанавливается только при условии предоставления достаточных гарантий со стороны налогоплательщика. В других странах (в Австрии, Бельгии, Канаде, США, Финляндии) обжалование приостанавливает взимание скорректированной суммы налога. Однако, как правило, это приостановление действует только на период рассмотрения первичной жалобы, последующее же обжалование сопряжено с необходимостью исполнения налогового обязательства²⁶².

В качестве примера законодательной модели подобных взаимоотношений можно привести ст. 163 и 227 Закона о сборах ФРГ, которые позволяют налоговым органам исчислять налог в меньшем размере или освободить налогоплательщика от его налоговых обязанностей, если начисление налога или выполнение налоговой обязанности в данном конкретном случае было бы несправедливым обременением.

²⁶¹ См.: Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам // Финансовая газ. 2017. № 6. С. 5, 7.

²⁶² См.: Корзун С. Ю. Защита прав налогоплательщиков в зарубежных государствах // Административное и муниципальное право. 2008. № 11. С. 26.

Система органов, которые рассматривают налоговые споры, также существенно отличается. В Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии большинство налоговых споров рассматривается квазисудебными органами — трибуналами. Передача дела в Высокий суд (*The High Court*) происходит только на стадии рассмотрения апелляций на решения трибуналов. Палата лордов (*The House of Lords*) выступает как высшая судебная (апелляционная) инстанция страны по особо важным налоговым делам²⁶³.

Ранее налогоплательщик мог подать жалобу на рассмотрение Общим Комиссарам — непрофессиональным юристам в составе трибунала, имеющим «хорошую репутацию» (*good reputation*), Специальным Комиссарам — особый трибунал, члены которого (высокопрофессиональные юристы) работали на постоянной основе и назначались Лордом Канцлером после консультаций с Лордом Адвокатом.

С 1 апреля 2009 г. система налоговых трибуналов была реформирована, указанные органы были упразднены и их функции переданы налоговой палате в трибунале первого порядка (*The Tax Chamber of the First-Tier Tribunal*), которая в настоящее время рассматривает споры и обращения физических и юридических лиц по вопросам налогообложения²⁶⁴. Действующая система состоит из трибуналов двух уровней: трибунал первого уровня (*First-Tier Tribunal*) и верховный трибунал (*Upper Tribunal*) (разделенный на палаты), где осуществляются последующая апелляция и рассмотрение наиболее сложных дел²⁶⁵.

Безусловно, в каждом государстве развитие досудебных процедур имеет свои особенности, изучение которых может быть использовано в российской практике и позволит избежать ошибок. При этом зарубежные модели

²⁶³ См.: Гончаренко И. А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 20.

²⁶⁴ См.: Хаванова И. А. Налоговое судопроизводство: особенности процессуального порядка рассмотрения налоговых споров в зарубежной практике // Финансовое право. 2010. № 9. С. 39.

²⁶⁵ Подробнее см.: Бурукина О. А. Налоговая администрация Великобритании: реформы и тенденции // Финансовое право. 2008. № 10.

досудебного разрешения налоговых споров демонстрируют эффективность договорного урегулирования. Налоговые системы развитых стран основываются на всестороннем обеспечении прав налогоплательщиков именно на этапе досудебного урегулирования споров²⁶⁶. Так, в ФРГ в 2009 г. только 1,1 % от общего числа жалоб, рассмотренных в досудебном порядке, поступили на дальнейшее рассмотрение в суд²⁶⁷, в США около 90 % жалоб разрешается в административном порядке²⁶⁸.

Если рассматривать опыт США, что изначально для разрешения все более усложняющихся налоговых споров Конгресс США учредил в 1924 г. Палату по рассмотрению налоговых жалоб (*U. S. Board of Tax Appeals*), являющуюся независимым органом в структуре исполнительной власти, но располагавшуюся в здании Службы внутренних доходов (*Internal Revenue Service*).

В решении Верховного суда США по делу «*Old Colony Trust Co. v. Commissioner*»²⁶⁹ отмечалось, что Палата по рассмотрению налоговых жалоб была создана для того, чтобы предоставить налогоплательщикам возможность получения защиты от доначислений налогов, произведенных Службой внутренних доходов, путем их независимого пересмотра, в то время как до создания Палаты налогоплательщики были вправе оспорить доначисления лишь после их уплаты. Поэтому долг Палаты состоит в том, чтобы выслушать налогоплательщика, рассмотреть его доводы и решить, является ли правильным доначисление недоимки, произведенное Службой. Впоследствии в 1942 г. Палата была переименована в Налоговый суд США,

²⁶⁶ Подробнее см.: Ларо Д. Процессуальные аспекты налоговых споров в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам научно-практической конференции 12–13 ноября 2007 г. М.: Статут, 2008. С. 67.

²⁶⁷ См.: Bundesministerium der Finanzen : сайт. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53848/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/abgabenordnung/003a.property=publicationFile.pdf (дата обращения: 06.07.2017).

²⁶⁸ См., напр.: Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008; Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хоз-во и право. 1998. № 4. С. 105–109; Ларо Д. Указ. соч. С. 65–71; Носырева Е. И. Альтернативное разрешение налоговых споров в США. М., 2005. С. 16–30.

²⁶⁹ См.: LAWS : сайт. URL: <http://cases.laws.com/old-colony-trust-co-v-commissioner> (дата обращения: 28.08.2017).

но оставалась административным квазисудебным органом, а в 1969 г. приобрела статус суда, решения которого обжалуются в апелляционные федеральные суды²⁷⁰.

Далее Управление по рассмотрению жалоб Службы внутренних доходов США, изучив полученные материалы, назначает дату рассмотрения налогового спора с извещением лица, подавшего жалобу.

Недостатком американской системы является отсутствие протокола рассмотрения материалов проверки, что не позволит налоговому органу документально подтвердить соблюдение процедуры рассмотрения результатов проверки (при заявлении налогоплательщиком процедурных нарушений), а налогоплательщику — невручение ему каких-либо документов налогового органа. При этом законодатель ориентирует стороны на достижение соглашения в части выявленных правонарушений и стремление к согласованию спорных позиций.

По результатам рассмотрения спора принимается решение в форме соглашения об урегулировании налогового спора (*Settlement agreement*). Действующее законодательство США предусматривает четыре вида соглашений:

1) форма 870, согласно которой налоговый орган производит взыскание недоимки, пеней, штрафов в размере суммы, признанной налогоплательщиком. При этом налогоплательщик лишается права оспаривания данной суммы в Налоговом суде, однако после оплаты данной суммы он вправе возратить излишне взысканную сумму на основании соответствующего решения Федерального окружного или Претензионного суда. С другой стороны, налоговый орган также сохраняет право позже в отдельном порядке произвести взыскание неуплаченных налогов за рамками согласованной суммы;

²⁷⁰ См.: Разгильдеев А. В. Развитие досудебного порядка урегулирования налоговых споров // Московский юрист. 2013. № 2. С. 48–61; Бернам У. Правовая система США. М., 2006. С. 345.

2) форма 870-AD, устанавливающая лишение права налогоплательщика требовать излишне взысканную сумму налогов взамен на лишение права налогового органа на осуществление действий по взысканию неуплаченных налогов за рамками согласованной суммы;

3) заключительное соглашение (*Closing agreement*), представляющее собой договор между налогоплательщиком и налоговым органом по установлению, изменению и прекращению прав и обязанностей и имеющее обязательную силу для сторон;

4) дополнительное соглашение, не имеющее обязательной силы, но используемое для решения отдельных, неосновных вопросов по спору²⁷¹.

Таким образом, административная процедура рассмотрения налоговых споров в США имеет комплексный характер и допускает возможность применения частноправовых методов урегулирования спора²⁷². В целях стимулирования выбора налогоплательщиком административного порядка Кодекс внутренних доходов США устанавливает норму, согласно которой судебные издержки подлежат существенному уменьшению, если налогоплательщик не воспользовался возможностью рассмотрения споров в досудебном порядке.

При этом речь идет целесообразности создания особой отрасли правосудия — налогового судопроизводства и особой системы налоговых судов²⁷³. Опыт функционирования специализированных финансовых судов имеется в Германии и некоторых других странах. Представляется, что налоговое судопроизводство с учетом характера рассматриваемых споров может сочетать качества уже имеющихся процессуальных форм: искового производства, производства по делам, возникающим из публичных правоотношений²⁷⁴.

²⁷¹ См.: Колесниченко Т. В. Указ. соч.

²⁷² См.: Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 97.

²⁷³ См., напр.: Иванов А. А. Презумпция невиновности в двух вариантах // Рос. газ. 2005. 25 февр.

²⁷⁴ См.: Стрельников В. В. Порядок взыскания недоимок, пени, штрафов: история и современность // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 6.

Налоговый суд США является специализированным судом по рассмотрению налоговых споров, в практике которого применяется доктрина приоритета существа над формой, в рамках которой суд дает совокупную оценку таким обстоятельствам, как, например:

- источник платежа (об осуществлении вклада в капитал можно говорить, если встречное предоставление поставлено в зависимость от уровня доходов плательщика либо определен конкретный источник выплаты встречного представления, например за счет дивидендов, прибыли и т. п.);

- наличие у лица права на участие в управлении деятельностью предполагаемого заемщика (если предоставление денежных средств дает право на участие в управлении бизнесом контрагента, например за счет назначения представителя в совет директоров, такая операция может быть охарактеризована как не носящая характер долгового финансирования);

- статус лица, предоставляющего финансирование, в сравнении с другими кредиторами контрагента (предоставление финансирования одному лицу согласованно с другими кредиторами, участвующими в капитале заемщика, может говорить о том, что налогоплательщик действует в качестве инвестора, а не кредитора);

- адекватность капитализации заемщика (очевидное превосходство заемного капитала над собственным капиталом предполагаемого заемщика является признаком его неспособности возратить полученные средства, что говорит о предоставлении финансирования в качестве рискованных инвестиций в капитал, а не в долг) (см. *Hewlett-Packard Company and Consolidated Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*²⁷⁵, *PepsiCo Puerto Rico Inc. and PepsiCo Inc. and Affiliates v. Commissioner of Internal Revenue*²⁷⁶).

Выделение специального судебного органа — Налогового суда США — свидетельство высокой демократической культуры общества, а также

²⁷⁵ См.: Docket Nos. 21976-07, 10075-08. Т. С. Memo. 2012-135.

²⁷⁶ См.: Ibid. 13676-09, 13677-09. Т. С. Memo. 2012-269.

высокого профессионализма судебной системы США и непосредственно самого судебного органа²⁷⁷.

По информации судьи налогового суда США Д. Ларо, в досудебном порядке разрешается более 85 % налоговых конфликтов. До решения суда в США доходят не более 5–7 % от начальных судебных процессов по налогам. При этом вероятность победы налогоплательщика в налоговом судебном споре крайне низка (озвучиваются цифры менее 10 %).

При этом среди условий успеха в досудебном урегулировании налоговых споров в развитых странах экспертами отмечаются:

- 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, и уменьшение судебных компенсаций;

- высокая степень ответственности налоговых органов, сочетающаяся с большой степенью свободы налоговых органов;

- применение принципа полного возмещения расходов проигравшей стороной, обеспечивающего уход от необоснованных рисков судебных разбирательств;

- длительность судебных споров (до трех-шести лет);

- право суда потребовать провести новую налоговую проверку²⁷⁸.

Одной из целей, поставленных нами в настоящем исследовании, — это проведение анализа зарубежного опыта применения альтернативных способов досудебного разрешения споров. Хотелось бы отметить, что альтернативные формы досудебного разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, делятся на две большие группы.

²⁷⁷ См.: *Веретенникова С. Н.* Меры самозащиты в российском гражданском праве : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2004. С. 12–13.

²⁷⁸ См.: *Першин М.* Дойдем ли до суда... Изменения в процедуре досудебного урегулирования налоговых споров // *Административное право.* 2013. № 3.

К первой группе относятся предварительные согласительные процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, которые осуществляются до подачи налогоплательщиком налоговых деклараций в налоговый орган (*pre-filing*).

В частности, подвидом предварительной согласительной процедуры является заключение предварительных соглашений о ценообразовании между налоговым органом и налогоплательщиком, которые играют важнейшую роль при осуществлении налогового контроля за трансфертным ценообразованием.

Ко второй группе относятся согласительные процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, которые возникают по факту предъявления налоговых претензий к налогоплательщику, т. е. после подачи налоговых деклараций (после вынесения решения налогового органа) (*post-filing*).

Предварительные согласительные процедуры, как было отмечено ранее, являются формой альтернативного урегулирования потенциальных (наступивших) конфликтных ситуаций, которые помогают налогоплательщику разрешать спорные (неоднозначные) налоговые вопросы до момента подачи налогоплательщиком налоговых деклараций. Несмотря на то что процедура реализации предварительных согласительных процедур различается в разных странах, где они существуют, основная концепция остается неизменной и заключается в том, что после разрешения спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом в рамках осуществления предварительных согласительных процедур и формирования подхода к разрешению спорных вопросов ранее согласованная с налоговым органом позиция не изменится в ходе проведения дальнейших мероприятий налогового контроля²⁷⁹.

²⁷⁹ См.: Tax dispute resolution: a new chapter emerges. Ernst & Young, 2010. P. 10

Предварительные согласительные процедуры разрешения налоговых споров (*pre-filing*), существующие в разных зарубежных странах, могут быть поделены на три большие категории:

1. Предварительные согласительные процедуры по конкретным (единичным) проблемам в отношении конкретных налогоплательщиков. В частности, в США (*Pre-filing Agreements, PFA*²⁸⁰) и Австралии (*Annual Compliance Arrangements*²⁸¹) существуют предварительные налоговые соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом.

Данные процедуры позволяют отдельным компаниям консультироваться с налоговым органом по спорным вопросам налогового законодательства или по отдельным сделкам до момента подачи налоговых деклараций. Если соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом достигается, то налогоплательщик приобретает уверенность, что в дальнейшем (в ходе мероприятий налогового контроля) согласованная сделка или позиция останется неизменной.

2. Предварительные согласительные процедуры в отношении большинства налогоплательщиков. Так, в США приняты резолюции, регулирующие вопросы предварительных согласительных процедур, в различных отраслях экономической деятельности (*Industry Issue Resolutions Program*²⁸²).

Упомянутые процедуры позволяют организациям (ассоциациям), осуществляющим деятельность в определенном сегменте экономической деятельности, консультироваться с налоговыми органами по тем налоговым вопросам, которые наиболее часто затрагивают их интересы. Результатом

²⁸⁰ См.: Pre-filing agreements. Helping reduce costs, burdens and delays // EY : сайт. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/\\$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf) (дата обращения: 20.09.2017).

²⁸¹ См.: Annual compliance arrangement (ACA) // Australian Government : сайт. URL: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/> (дата обращения: 20.09.2017).

²⁸² См.: Industry Issue Resolution Program // IRS : сайт. URL: <https://www.irs.gov/businesses/industry-issue-resolution-program> (дата обращения: 20.09.2017).

таких консультаций может быть принятие обновленных рекомендаций, в которых налоговый орган устанавливает, как должны учитываться операции, которые были предметом обсуждений между налоговым органом и налогоплательщиком.

Так, налогоплательщики в США могут обратиться в налоговую службу за получением индивидуальных рекомендаций относительно налоговых последствий заключаемых ими сделок или операций. Следование таким рекомендациям носит добровольный характер для налогоплательщика. Но если налогоплательщик при заключении сделки следовал этим рекомендациям, то они становятся обязательными и для налогового органа, который не вправе применить иные налоговые последствия в отношении сделки, по которой были вынесены частные рекомендации.

В России также существует возможность обращения налогоплательщиков (посредством направления письменных запросов) в уполномоченный орган (Минфин России) за получением разъяснений по вопросам применения законодательства по налогам и сборам. Тем не менее полученные разъяснения носят информационный характер и не обязывают ни налоговый орган (который входит в систему Минфина России), ни налогоплательщика действовать в пределах данных разъяснений. Тем самым, полученные налогоплательщиком разъяснения не освобождают его от налоговых притязаний со стороны налоговых органов. Данный факт позволяет сделать вывод о неэффективности данного способа урегулирования спорных ситуаций в современных российских реалиях.

3. Предварительные согласительные процедуры, направленные на установление доверительных взаимоотношений в процессе подачи налоговых деклараций между налоговым органом и налогоплательщиком.

В настоящий момент такие согласительные процедуры, направленные на установление доверительных взаимоотношений в процессе подачи налоговых деклараций между налоговым органом и налогоплательщиком, действуют в США (Программа подтверждения достоверности налоговой

отчетности — *Compliance Assurance Process, CAP*), Нидерландах (Программа единого контроля за достоверностью налоговой отчетности — *Horizontal Monitoring Program*²⁸³), а также пробные программы имеются в странах Азии (Корея).

Суть данных программ сводится к следующему. До момента подачи налоговых деклараций налогоплательщик в добровольном порядке раскрывает налоговым органам информацию обо всех совершенных им операциях за определенный период: так, налогоплательщик обещает уведомлять налоговые органы обо всех возможных и существенных налоговых рисках по совершенным налогоплательщиком хозяйственным операциям и раскрывать всю информацию относительно налоговых рисков без каких-либо исключений. Налоговый орган же гарантирует представление своевременной консультации по всем существенным вопросам.

В США данная программа действует следующим образом. Налогоплательщики раскрывают всю необходимую информацию относительно совершенных сделок и вносят предложения по разрешению тех вопросов, которые, по их мнению, могут повлечь существенные налоговые риски. Налогоплательщики совместно с ответственным представителем налогового органа — координатором — работают над выявлением и разрешением тех или иных возможных спорных ситуаций. Когда все спорные вопросы разрешены, координатор документирует достигнутые договоренности путем составления соглашения о разрешении спорных вопросов, которое является обязательным для налоговых органов при рассмотрении ими вопросов, которые нашли свое разрешение в этом соглашении.

Фактически данный документ служит гарантией для налогоплательщика и предполагает, что те спорные вопросы, которые были разрешены в

²⁸³ См.: Гемазудинов Д. Р., Мочалин А. Ю. Традиционные формы налогового контроля // рwc : сайт. URL: <http://www.pwc.ru/ru/assets/gemazudinov.pdf> (дата обращения: 28.08.2017).

соглашении, не будут заново пересмотрены налоговым органом и по ним не будет принято негативное для налогоплательщика решение.

К сожалению, не всегда удается разрешить все противоречия, возникающие в ходе хозяйственной деятельности касательно налоговых рисков до подачи налоговой декларации, равно как не каждое законодательство зарубежных стран устанавливает институты, позволяющие налогоплательщику и налоговому органу совместно разрешать споры до момента подачи налоговой декларации.

Тем не менее в случае возникновения разногласий по уже поданной налоговой декларации налогоплательщик может вступить в конструктивный диалог с налоговым органом государства, где возник налоговый спор, посредством закрепленных налоговых процедур, с целью достижения соглашения и во избежание ситуации, когда налоговый спор перейдет в область судебного разбирательства.

Согласительные процедуры разрешения споров по факту предъявления налоговым органом налоговых претензий к налогоплательщику после подачи налоговых деклараций (*post-filing*) могут быть поделены на две категории:

1. Разрешение споров между налоговым органом и налогоплательщиком путем проведения совместных двухсторонних согласительных процедур.

Данные согласительные процедуры предполагают разрешение спорных вопросов, например, путем подачи возражений по спорным вопросам или административной апелляционной жалобы на решение налогового органа (так, в Китае налогоплательщик, не согласный с решением налогового органа, имеет право на подачу апелляционной жалобы). В России также существует возможность подачи возражений на акт налогового органа и административной жалобы в вышестоящий налоговый орган.

В США, например, существует специальная программа для налогоплательщиков — Программа ускоренного разрешения споров

(*Accelerated Issue Resolution Program*²⁸⁴). Ее суть заключается в том, что налогоплательщик в процессе проведения налоговой проверки заключает с налоговым органом соглашение, результатом которого является совместное разрешение спорных вопросов, являющихся предметом проверки. При достижении соглашений по этим вопросам результат переговоров применяется ко всем периодам проведения проверки, в которых содержатся вопросы, являющиеся предметом соглашения.

Также в США существует программа заблаговременной подачи апелляционной жалобы — *Early Referral to Appeals*²⁸⁵, суть которой состоит в том, что налогоплательщик в ходе проведения проверки (до момента вынесения акта, решения) может подать апелляционную жалобу по спорным вопросам, которые уже выявлены в ходе проверки. При этом налоговая проверка не является оконченной и продолжается.

В Австралии же распространена практика неформальных соглашений (*informal settlement*), целью которых является разрешение налоговых споров с налогоплательщиком по тем вопросам, которые налоговый орган посчитает возможным разрешить. Если налоговый спор может быть разрешен на уровне налогового органа, то процесс разрешения спора представляет собой проведение переговоров между представителями налогового органа (в количестве двух должностных лиц) и налогоплательщика. Если соглашение достигнуто, то данный факт фиксируется в соглашении²⁸⁶.

По законодательству Германии уплата налоговых платежей возможна только на основании административного акта. Вместе с тем в одном из решений Федерального финансового суда было заключено мировое

²⁸⁴ См.: 23 USC 139: Efficient Environmental Review Process // CA.GOV : сайт. URL: http://www.dot.ca.gov/ser/vol1/sec4/ch32eis/graphics/23usc139_flowchart.pdf (дата обращения: 20.09.2017).

²⁸⁵ См.: Early Referral to Appeals // IRS : сайт. URL: <https://www.irs.gov/businesses/early-referral-to-appeals> (дата обращения: 20.09.2017).

²⁸⁶ См.: Аракелова М. В. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт // Аудитор. 2012. № 6. С. 47–51.

соглашение между налоговым органом и налогоплательщиком о налоговых платежах²⁸⁷.

При этом часть ученых отмечает, что, несмотря на то что большинство теоретиков выступают против признания подобных соглашений допустимыми, они пользуются большой популярностью²⁸⁸. Перед налоговыми органами любого государства стоит задача поддержания высокой налоговой дисциплины. В современных реалиях на второй план уходит концепция усиления санкций как элемент давления на недобросовестных налогоплательщиков и приоритет отдается открытым для диалога согласительным процедурам.

По мнению Е. Г. Стрельцовой, «...переговоры как досудебное урегулирование фактически реализуются при заключении мирового соглашения, а также при досудебном урегулировании споров в вышестоящем налоговом органе»²⁸⁹.

Безусловно, достижение некоего компромисса возможно только при наличии со стороны налогоплательщика весомых доказательств своей добросовестности и ненаправленности действий на уклонение от уплаты налогов. На налоговые органы любого государства возложена прежде всего функция контроля за надлежащим поступлением средств в бюджет, в связи с чем налоговый орган со своей стороны должен представить неопровержимые доказательства совершения налогового правонарушения, а налогоплательщик либо обоснованно их опровергнуть, либо заплатить денежные средства в бюджет.

При этом соглашение не обязательно должно включать отмену начислений в полном объеме, возможен и частичный компромисс по начисленным налоговой проверкой суммам.

²⁸⁷ См.: Bundesfinanzhof, Amtliche Sammlung BFHE 142, Seite 549.

²⁸⁸ См.: Райтмайер К. Указ. соч. С. 91, 92.

²⁸⁹ Стрельцова Е. Г. Примирительные процедуры: проблемы законотворчества и правоприменения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 10. С. 55.

2. Разрешение споров между налоговым органом и налогоплательщиком путем привлечения третьих лиц (посредников, медиаторов).

Вопросы применения и перспектив медиации в России широко освещаются в рамках научно-практических конференций²⁹⁰ и в научной литературе²⁹¹.

В основе разрешения спора путем медиации лежит привлечение третьей незаинтересованной стороны, систематизирующей разногласия сторон и помогающей достигнуть консенсуса по всем спорным моментам или их части.

При этом такое третье лицо (медиатор) является именно посредником в споре, а не независимой стороной (как судья), которое принимает конечное решение исходя из трактовки той или иной спорной налоговой ситуации. Также стоит отметить, что медиатор не имеет права выносить решения по спорным налоговым ситуациям.

В мировой практике существует несколько десятков различных видов альтернативных способов урегулирования споров, к которым относятся переговоры (*negotiation*), посредничество (*mediation*), арбитраж (*arbitration*), посредничество-арбитраж (*mediation-arbitration*, или *med-arb*), примирительное производство (*conciliation*), мини-суд (*mini-trial*), независимая экспертиза по установлению фактических обстоятельств дела (*neutral expert fact-finding*), омбудсмен (*ombudsman*), частная судебная

²⁹⁰ Например, «Налоговая неделя на Урале: круглый стол “Медиация в налоговом споре”» (4–8 июня 2012 г., Екатеринбург), круглый стол в Государственной Думе по теме «Федеральный закон “О медиации” — один год практики правоприменения и перспективы развития законодательства о медиации» (14 мая 2012 г., Москва).

²⁹¹ И. А. Бельская отмечает, что в России сложились две противоположные позиции: одна — отвергающая возможность использования примирительных процедур по административным делам (Р. Е. Гукасян, П. Ф. Елисейкин, Е. В. Пилехина, М. А. Рожкова, Н. В. Сердюкова, В. М. Шерстюк), другая — пропагандирующая их применение в административной юрисдикции (А. В. Абсалямов, В. С. Анохин, Е. Р. Русинова, Е. М. Цыганова, В. Ф. Яковлев, В. В. Ярков). Сторонники первой точки зрения придерживаются того мнения, что в споре соглашения с государственными органами невозможны в силу специфики административных отношений сторон. Значение также имеет правовой инструмент принуждения государственных органов, вмененный им законодательством для реализации их компетенции. Сторонников второй точки зрения поддерживают существующие практические результаты в применении посредничества (медиации) в ряде европейских стран (см.: Бельская И. А. Перспективы применения примирительных процедур в хозяйственном процессе по делам из административно-публичных отношений // Официальный интернет-портал Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь. URL: <http://court.by/posrednichestvo/publikacii/b892bce2f8c1c6f7.html> (дата обращения: 31.08.2017).

система (*private court system*) и др. В последнее время среди альтернативных способов разрешения дел особое внимание приковано к примирительным процедурам. Применительно к экономическим спорам наиболее распространенными видами примирения считаются переговоры, посредничество и арбитраж. При разрешении конфликта мирным путем стороны имеют реальную возможность сохранить деловые, партнерские отношения, избежать судебных тяжб. В итоге примирительные процедуры способствуют развитию экономических взаимоотношений и одновременно освобождают суды от дел, которые могут быть разрешены добровольно²⁹².

Так, в Бельгии налогоплательщик может обратиться с запросом о посредничестве в разрешении спора в налоговый орган Бельгии. Такой запрос может быть сделан по почте, факсу или электронной почте. В течение 15 дней служба медиаторов связывается с налогоплательщиком и сообщает ему о принятии или отклонении запроса (отклонение запроса возможно, если налогоплательщиком не соблюдены иные обязательные процедуры, например не подавались возражения на акт налогового органа)²⁹³.

В Нидерландах также существует процесс привлечения посредника (медиатора), который помогает сторонам разрешить конфликтную ситуацию. При этом медиатор не может повлиять на конечное решение и его содержание. Если стороны в процессе медиативных процедур приходят к какому-либо решению, то данный факт фиксируется в соглашении между сторонами.

В Канаде процедура медиации не является обязательной, тем не менее если стороны пришли к консенсусу, то они заключают между собой соглашение, обязательное для обеих сторон. Если стороны не приходят к соглашению, то налоговые начисления подтверждаются или изменяются.

²⁹² См.: Арбитражный процесс : учебник / А. В. Абсалямов [и др.] ; отв. ред. В. В. Ярков. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Инфотропик Медиа, 2010.

²⁹³ См.: *Quaghebeur M. We may have not a government but we have tax mediation // AMCHAM BELGIUM : сайт. URL: <http://www.amcham.be/Publications/AmChamConnect/WemaynothaveagovernmentbutJanuary2011/tabid/508/Default.aspx> (дата обращения: 05.07.2017).*

Также стоит отметить, что медиатором выступает третья независимая сторона.

В Испании отсутствует правовой институт мирового соглашения как таковой. Однако в случае согласия налогоплательщика с предложенными по результатам налоговой проверки выплатами происходит автоматическая скидка, размер которой может достигать 30 % от суммы штрафных санкций²⁹⁴.

Таким образом, как справедливо отмечает О. С. Смолина, в Великобритании участие посредника означает не только переговоры при участии нейтрального третьего лица с целью заключения мирового соглашения, но и медиацию, и арбитраж, рассматривающиеся как самостоятельные альтернативы гражданскому разбирательству в государственных судах²⁹⁵.

Во Франции создан институт медиатора (посредника), который имеет существенные права, в частности имеет право способствовать разрешению административных споров, а также возбуждать дисциплинарное производство в отношении должностных лиц²⁹⁶.

В Германии рассмотрение налоговых споров отнесено к компетенции финансовых судов, которые перед рассмотрением дела принимают меры к урегулированию разногласий, основной целью которых является отказ истца от иска либо изменение ненормативного акта налоговым органом.

Налоговым кодексом ФРГ также предусмотрено право налогового органа, рассматривающего возражения, назначить налогоплательщику (лицу, заявившему возражения) необходимый срок для:

²⁹⁴ См.: *Лопез К.* Полномочия финансовых служб Западной Европы в сфере налогового контроля и прав налогоплательщиков: сравнительный анализ // *Право и экономика*. 2006. № 5. С. 92.

²⁹⁵ См.: *Смолина О. С.* Арбитражный процесс ... С. 51.

²⁹⁶ См.: *Кудря В. С.* Об административных процедурах урегулирования споров // *Бюллетень Минюста России*. 2005. № 8. С. 84. Также см.: *Костенников М. В., Корзун С. Ю., Трегубова Е. В.* Административные запреты и механизмы защиты прав налогоплательщиков — физических лиц. Часть 1 // *Административное и муниципальное право*. 2010. № 2. С. 10–35.

- 1) уточнения обстоятельств спора и выявления фактов, не учтенных налоговым органом;
- 2) представления необходимых пояснений по специальным вопросам;
- 3) представления доказательств или составления необходимых документов²⁹⁷.

Правовым последствием невыполнения предложений налогового органа в установленный срок является то, что финансовый суд ФРГ при рассмотрении дела вправе не принимать соответствующие документы в качестве доказательств²⁹⁸.

Таким образом, предмет доказывания и состав доказательств определяются еще на досудебной стадии урегулирования спора, а к задаче суда относится в основном разрешение вопросов права.

В Австралии налоговые органы в целях проверки правильности исчисления и полноты уплаты налогов юридическими лицами проводят налоговые проверки, которые бывают трех видов: предварительный аудит (проверяется соответствие представленных организациями сведений тем, что содержатся в налоговых декларациях), бизнес-аудит (проверка имущества и финансовых документов компании на территории налогоплательщика), комплексный аудит (осуществляется специальными группами проверяющих в крупных компаниях)²⁹⁹.

Рассмотрев возможности досудебного урегулирования налоговых споров в различных странах, хотелось бы отметить, что наличие дополнительных альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров в законодательстве зарубежных стран позволяет налогоплательщикам и налоговым администрациям разрешать все большее

²⁹⁷ См.: Abgabenordnung // Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz : сайт. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977 (дата обращения: 20.09.2017). § 364b.

²⁹⁸ См.: Finanzgerichtsordnung // Там же. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/fgo/> (дата обращения: 20.09.2017). § 76 (2).

²⁹⁹ См.: Умрихин А. В. Указ. соч. С. 20.

количество налоговых споров в порядке переговоров, не прибегая к судебным процедурам.

Стоит отметить, что в развитии механизмов альтернативного урегулирования налоговых споров в равной мере заинтересованы как налогоплательщики, так и налоговые органы.

Для первых это возможность сэкономить на юридических услугах по судебному представительству, сохранить репутацию надежного партнера по бизнесу (отсутствие судебных разбирательств особенно важно при заключении государственных контрактов либо согласовании крупных сделок), а для вторых — определить перспективы дальнейшего обжалования актов в судебном порядке, избежать взыскания с казны судебных издержек по бесперспективным делам и направить свои силы на налогоплательщиков, в отношении которых имеются достаточные основания предполагать наличие состава налогового правонарушения.

Именно взаимодействие налогоплательщика и налогового органа по обжалованию решений в административном порядке действительно может стать эффективным инструментом досудебного урегулирования споров. Так, например, в Бельгии закреплена обязанность налоговых органов пригласить налогоплательщика на рассмотрение жалобы, если он просит об этом³⁰⁰.

Приведенный опыт применения досудебных процедур позволяет прийти к выводу, что странам англосаксонского права в большей мере присущи согласительные процедуры, прямо не закрепленные в законодательстве. Опыт иностранных коллег свидетельствует о том, что обоюдная заинтересованность сторон и желание соблюсти свои интересы способствует их продуктивному взаимодействию, а предъявление сторонами друг другу имеющихся доказательств и применение здравого смысла к их оценке — это неизменные слагаемые достижения сторонами согласия в отношении фактов, влекущих те или иные налоговые последствия.

³⁰⁰ См.: Публичные финансы и финансовое право : сб. науч. тр. к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики / Р. Е. Артюхин [и др.] ; под ред. А. Н. Козырина. М. : НИУ ВШЭ, 2012.

Анализ зарубежного опыта свидетельствует о тенденции к специализации судопроизводства по налоговым спорам, формы и степень которой в рамках каждой судебной системы индивидуальны.

На основе анализа отечественного и зарубежного опыта может быть выделено несколько организационных моделей судебного (квазисудебного) рассмотрения налоговых споров:

- замкнутый цикл специализации (наличие специализированного финансового суда не только в первой инстанции, но и высшего специализированного суда (Германия));

- специализация на уровне суда первой инстанции с апелляцией в обычном, неспециализированном суде (США, Канада);

- специализация, реализуемая путем создания специальной коллегии в суде (Россия);

- двойственность юрисдикции (административные суды и суды общей юрисдикции (Франция));

- рассмотрение в квазисудебных органах, налоговых трибуналах (Великобритания, Австралия³⁰¹)³⁰².

Зарубежный опыт и собственно специфика разрешения налоговых споров, как затрагивающих имущественные отношения, связанных с анализом значительного объема доказательств и математическими расчетами, показывают, что органы, осуществляющие досудебное урегулирование налоговых споров, либо должны быть полностью выделены из структуры фискальных органов, либо, формально находясь в их системе, тем не менее должны быть полностью самостоятельными в своих действиях.

При этом следует иметь в виду, что необходимость соблюдения претензионного или иного стремления к досудебному урегулированию возникшего спора, а также передача спора на разрешение третейского суда

³⁰¹ См.: *Ault Hugh J., Arnold Brian J. Comparative income taxation: a structural analysis.* New York, 2004. P. 11.

³⁰² См.: *Хаванова И. А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование.*

или международного коммерческого арбитража не является отказом заинтересованного лица от права на обращение в суд³⁰³.

В странах, у которых российские законодатели позаимствовали идею досудебного урегулирования налоговых споров (в частности, в Германии), к этим вопросам относятся предельно ответственно. Так, например, представитель Союза налоговых консультантов земель Нижняя Саксония и Саксония — Анхальт Ральф Буссе, выступая на 5-м Международном налоговом симпозиуме, отмечал, что в германском законодательстве эта процедура предельно детализирована, установлены сроки, права и ответственность сторон, участвующих в рассмотрении налоговых споров. Налогоплательщик в течение месяца после получения извещения налогового органа о нарушении в случае несогласия должен обратиться в специальный отдел по приему обжалований, а по истечении месяца после получения письменного ответа он получает право на судебное обжалование³⁰⁴.

Как справедливо отмечает судья Финансового суда ФРГ в отставке профессор Д. Бирк, «в настоящее время нельзя говорить о том, что государство (в лице налогового органа) вынесло решение и налогоплательщик принимает его. Произошло переосмысление: дело следует обсудить с налогоплательщиком и, по возможности, без привлечения суда должно быть найдено приемлемое решение»³⁰⁵. Представляется, что именно такой вектор правовой мысли будет являться основным для развития досудебных процедур и реализовывать принцип равноправия на представление доказательств как налоговыми органами, так и

³⁰³ См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Разделы I–II : постатейный науч.-практ. комментарий / под общ. ред. В. А. Гуреева ; науч. ред. В. В. Гушин. М., 2013. (Б-чка «Российской газеты»). Ст. 4.

³⁰⁴ См.: Уклонение от уплаты налогов: Проблемы и решения : монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И. А. Майбунова, А. П. Кириенко, Ю. Б. Иванова. М. : ЮНИТИ, 2013. С. 267.

³⁰⁵ Интервью «Справедливая система налогообложения является важной составной частью правовой культуры общества...» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. М. : Статут, 2009. С. 313.

налогоплательщиками, несмотря на публичный характер налоговых отношений.

Исследование международного опыта может быть весьма полезно для российской практики разрешения налоговых споров. Имеющийся опыт позволяет оценить практику других стран и применить к российской правовой системе регулирования правоотношений в области налогов и сборов наиболее эффективные достижения. Ряд таких решений уже внедрен в наше национальное законодательство (в первую очередь речь идет об обязательном досудебном порядке обжалования всех актов налоговых органов), другие требуют детальной проработки с учетом наших особенностей и внедрения в законодательство и практику (например, действующий в Швеции институт предварительного налогового разъяснения и реализованный на практике институт налоговой отсрочки (ФРГ)).

В настоящее время ФНС России проводит ряд административных реформ, направленных на совершенствование альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров, в том числе используя позитивный опыт зарубежных стран в исследуемой сфере. К проводимым ФНС России мероприятиям относятся, в частности: разрешение максимального количества налоговых споров с налогоплательщиком в досудебном (административном) порядке (обжалование всех актов (действий, бездействия) налогового органа в вышестоящий налоговый орган), соответственно, снижая количество судебных налоговых споров с налогоплательщиками; исключение налоговых споров, которые не имеют судебной перспективы; выработка единой позиции по спорным вопросам в рамках разрешения налоговых споров, а также создание унифицированного подхода при передаче налоговых споров на рассмотрение Высшего Арбитражного Суда РФ.

Тем не менее круг проводимых ФНС России налоговых реформ в сфере урегулирования налоговых споров ограничен нормами налогового законодательства РФ. В частности, НК в настоящее время устанавливает

ограниченный круг правовых инструментов, при помощи которых налогоплательщик и налоговый орган могут урегулировать налоговые споры в досудебном порядке. К таким правовым инструментам, в частности, относятся подача возражений на акт налогового органа и обжалование актов (действий, бездействия) налогового органа в вышестоящий налоговый орган³⁰⁶. Стоит отметить, что институт досудебного обжалования очень мало проработан в НК и требует не только детализации существующих норм, но и разработки новых статей, которые должны трансформировать институт досудебного обжалования в действующий и эффективный инструмент защиты прав налогоплательщиков.

³⁰⁶ С 2012 г. также действует разд. V.1 НК, регулирующий процедуру налогового контроля за трансфертным ценообразованием, где предусмотрено заключение налоговых соглашений с налогоплательщиком.

ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ ПРИМЕНЕНИЯ АЛЬТЕРНАТИВНЫХ ФОРМ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ СПОРОВ, ВЫТЕКАЮЩИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

2.1. Превентивные процедуры досудебного урегулирования споров

Представляется, что одной из самых актуальных задач российского законодателя является разработка превентивных мер совершения налоговых правонарушений. При этом предупреждение налоговых правонарушений имеет место не только в рамках выявления налоговой службой пробелов в законодательстве, но и на стадии досудебного урегулирования налогового конфликта, когда налоговый орган убеждает налогоплательщиков в подтверждении факта совершения налогового правонарушения и необходимости уплаты сумм недоимок, пеней и штрафов. Административные и судебные органы находятся в разнообразных взаимоотношениях, дополняя друг друга, что признавалось в юридической науке и в советский период в условиях отказа от идеи «разделения власти», не означавшего, однако, отказ от идеи разграничения государственных органов по функциям и компетенции³⁰⁷.

Е. И. Носырева справедливо отмечает, что, поскольку альтернативные средства урегулирования спора консенсуальны по своей природе, их применение всегда требует сотрудничества. С одной стороны, это достоинство, с другой — ограничивающий факт. Если стороны не желают контактировать друг с другом, использование альтернативных средств урегулирования спора не имеет смысла³⁰⁸.

³⁰⁷ См.: Боннер А. Т., Квиткин В. Т. К вопросу о соотношении административной и судебной деятельности // Вестник МГУ. Сер. 10, Право. 1972. № 5.

³⁰⁸ См.: Носырева Е. И. Альтернативные средства урегулирования споров в США // Хоз-во и право. 1998. № 1.

Как отмечает А. Е. Егоров, рассмотрение налогового спора в вышестоящем налоговом органе не требует больших временных и денежных затрат и выступает эффективной альтернативой судебному разбирательству³⁰⁹.

Рассматривая вопросы обжалования актов налоговых органов, нельзя обойти стороной и институт юридического представительства, а именно не определить статус налогового консультанта (представителя) при урегулировании налоговых споров.

В юридической литературе существует спор о том, является ли консультирование профессией. По мнению одних авторов, исходя из определения профессиональной деятельности консультирование по вопросам управления и экономики можно считать профессией, так как оно осуществляется на платной основе и по содержанию отличается от других видов деятельности. Но, с другой стороны, в большинстве стран консалтинг пока не внесен в реестр профессий, хотя и выделяется статистикой в отдельный сектор услуг³¹⁰. Объясняется это во многом тем, что формы юридического консультирования весьма многообразны. Это может быть и подготовка правовых заключений собственным юристом или привлечение физического лица на основе гражданско-правового договора, и — более классический вариант — привлечение профессиональной юридической или аудиторской компании, имеющей в штате сотрудников, специализирующихся в различных отраслях экономики и права. Иными словами, юридическое консультирование можно разделить на внутреннее (осуществляемое в рамках трудовых обязанностей) и внешнее (реализуемое на возмездной основе сторонним субъектом предпринимательской деятельности).

³⁰⁹ См.: Егоров А. Е. К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки // Налоговед. 2008. № 7.

³¹⁰ См.: Консалтинг в России: введение в профессиональные методы работы : практ. пособие / под ред. А. П. Посадского. М. : Национальный фонд подготовки кадров, 1998. С. 12.

Применительно к консультированию в области налогообложения необходимо отметить, что нормы действующего законодательства не раскрывают данное понятие.

На практике требования к налоговому консультированию и условиям его осуществления формулируются нечетко. Именно поэтому Минфин России, создавая ведомственную систему налогового консультирования, не распространяет вводимые им требования на независимых консультантов.

Перечень услуг по налоговому консультированию условно можно объединить в несколько категорий:

1) разъяснения по применению материальных норм НК. Это, как правило, небольшие консультации, направленные на разъяснение правовых норм НК (например, каким образом налогоплательщик может реализовать свое право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию, в том числе в письменной форме, о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах (ст. 21 НК);

2) консультации по процессуальным вопросам (например, разъяснение порядка назначения и проведения выездной налоговой проверки, процедуры обжалования решений налоговых органов и т. д.);

3) юридическая помощь в составлении налоговой отчетности, в рамках которой консультант оказывает практическую помощь в определении налоговой базы и заполнении налоговой декларации. Ввиду отсутствия у большинства населения юридического образования одной из самых популярных услуг для физических лиц является помощь в подготовке налоговой декларации по налоговым вычетам (социальные вычеты на ребенка, вычеты на лечение и т. д.);

4) проведение тренингов и семинаров для сотрудников организации-налогоплательщика с целью повышения их правовой грамотности;

5) услуги в области регистрации и реорганизации компаний (первичная регистрация юридического лица в налоговом органе, подготовка документов

для регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя, помощь физическому лицу в постановке на налоговый учет (к примеру, на основании приобретения транспортного средства и т. д.);

б) участие в досудебной стадии урегулирования налогового спора (выработка правовой позиции, подготовка возражений на акт налоговой проверки, участие в рассмотрении материалов выездной налоговой проверки, подготовка жалоб и пояснений и т. д.);

7) судебное представительство. Если различные правовые ситуации описаны в научной литературе³¹¹ и обсуждаются на научных конференциях³¹² и теоретически налогоплательщик может собственными силами попытаться решить сложившуюся ситуацию, то в вопросах судебного представительства чаще всего предпочтение отдается налоговым консультантам. Рассмотрение дела в суде требует специального образования и практического опыта не только в области налогов, но и в смежных отраслях (гражданское законодательство, трудовое право и т. д.), а также знание процедуры рассмотрения дел в суде (требования к исковым заявлениям, процедура обжалования судебных актов и т. д.).

Рассматривая перспективы переговорного процесса как формы альтернативного урегулирования спора, необходимо учитывать, что в Российской Федерации превалирует ведение переговоров до момента вынесения итогового решения по налоговой проверке.

На практике (особенно ярко это проявляется в рамках рассмотрения возражений на акт налоговой проверки) налогоплательщики помимо предоставления письменных доказательств пытаются донести свою позицию в рамках устной беседы с налоговыми инспекторами. Особую актуальность данный диалог приобретает, когда деятельность налогоплательщика носит

³¹¹ См., напр.: *Миронова О. А., Ханафеев А. Ф.* Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы // Аудиторские ведомости. 2014. № 5. С. 27–37.

³¹² См., напр.: Е. В. Суворова приняла участие в VII Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <http://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4317931/> (дата обращения: 29.07.2017).

специфический характер (производственный процесс, импорт комплектующих, уникальная для рынка продукция и т. д.)³¹³.

Значимость прямых переговоров высока, так как они предшествуют принятию решения по результатам проверки и, сообщив какие-то новые данные либо более детально раскрыв суть своих доводов, податель жалобы имеет возможность напрямую донести их суть до лица, проводившего налоговую проверку³¹⁴.

Переговоры проводятся при рассмотрении материалов налоговой проверки на территории налогового органа. Важными участниками переговоров выступают руководитель налогового органа (его заместитель), который должен непосредственно воспринимать все обстоятельства дела, специалисты налогового органа, которые знакомы со всеми деталями проверки, и представители налогоплательщика (юрист, главный бухгалтер, руководитель отдела продаж и т. д.).

Одним из механизмов досудебного урегулирования налоговых споров может быть наделение налогового органа специальными полномочиями, касающимися сумм, подлежащих взысканию с налогоплательщика. Речь идет об институте, называемом в уголовном процессуальном праве сделкой с правосудием. В настоящее время налоговый орган лишен каких-либо полномочий, используя которые налоговый орган мог бы «простить» налогоплательщику определенные нарушения и (или) суммы, подлежащие взысканию³¹⁵.

Введение подобной процедуры должно быть подвержено серьезнейшему анализу с целью минимизации возможных пробелов, исключения коррупционной составляющей и ограничения действий лица, принимающего

³¹³ Также см.: *Росс Дж.* Переговоры в стиле Трампа: победа в любой сделке. СПб., 2012. С. 181.

³¹⁴ Подробнее см.: *Смолина О. С.* Встретились, поговорили: урегулирование налоговых споров во внесудебном порядке // Консультант. 2013. № 7. С. 35.

³¹⁵ См.: *Шинкарюк Д. А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование. С. 20–24.

итоговое решение по жалобе четко прописанным законодательным алгоритмом.

В какой бы форме не выражались юридические консультации по налоговому спору, формируется правовой диалог между налоговым органом и налогоплательщиком. Сам переговорный процесс может осуществляться в несколько этапов в зависимости от категории дела (сложности, количества эпизодов). Количество времени, которое необходимо затратить на проведение переговоров, будет зависеть от количества спорных эпизодов. Необходимо выстроить план, алгоритм урегулирования спорной ситуации. В переговорах могут использоваться различные тактики, которые зависят от ситуации и предпочтений стороны. Отсутствие единообразных правил можно рассматривать как преимущество, так как могут учитываться культурные традиции и другие особенности по желанию сторон. Процесс рассмотрения материалов налоговой проверки достаточно прост, и интересы налогоплательщика зачастую может представлять бухгалтер, компетентный в вопросах фактических обстоятельств относительно доначисленных налогов и сборов³¹⁶.

Налогоплательщику и налоговому органу необходимо сконцентрироваться на средствах достижения результата и при сохранении своей позиции по возможности достичь соглашения по спорным вопросам факта, предложив иной подход, т. е. обоснование существования спорных фактов в объективной действительности.

На современном этапе развития в России правоприменительной практики с уверенностью можно говорить о появлении специалистов, квалификация и профессиональный уровень которых позволяет характеризовать их в качестве отдельной категории — «консультант по налогам и сборам», или «налоговый консультант».

³¹⁶ Подробнее см.: *Смолина О. С.* Встретились, поговорили ... С. 35.

Выбирая налогового консультанта, клиент прежде всего будет изучать следующие критерии:

- репутация на рынке (реклама, публикация специалистов в научной литературе, участие в практических конференциях, преподавательский опыт, стаж работы по юридической профессии);
- реквизиты конкретных судебных дел, тематика споров;
- презентация консультантом своих услуг.

В мировой практике есть примеры, когда правовой статус налоговых консультантов регулируется отдельными законами. Профессиональные налоговые услуги (анализ документов, устное и письменное консультирование, подготовка деклараций, налоговый аудит, представительство во взаимодействии с государственными органами, обучающие семинары для сотрудников и др.) могут оказывать только аттестованные лица, получившие специальный сертификат, лицензию и т. п.

Независимость (важнейший принцип работы налоговых консультантов) не означает отсутствия стандартов их деятельности. Консультанты обязаны соблюдать этические и профессиональные нормы (например, быть объективными, честными в отношениях с клиентом, не способствовать нарушениям налогового законодательства).

Налоговые консультанты не могут быть допрошены в качестве свидетелей по делам своих клиентов, у них не могут быть изъяты документы. В Российской Федерации вопрос о необходимости принятия законодательства о независимых налоговых консультантах только обсуждается³¹⁷.

Так, В. Н. Засько и Т. Н. Мехова предлагают регулировать предоставление юридических услуг путем контроля саморегулируемыми организациями (далее — СРО). Данный контроль СРО могут начинать уже со стадии подготовки и аттестации специалистов в области налогового

³¹⁷ См.: Шувалова Е. Б., Глубокова Н. Ю., Сычева Е. И. Налоговое право. М.: МЭСИ, 2003.

консультирования на основании единых для всех квалификационных требований по допуску кандидатов к сдаче квалификационного экзамена, присвоения статуса налогового консультанта. В процессе мониторинга за деятельностью своих членов СРО вправе будет принимать решения о приостановлении (возобновлении) и прекращении статуса налогового консультанта³¹⁸.

Одним из инструментов этого контроля является наделение СРО правом по ведению реестра налоговых консультантов в отношении своих членов, а со стороны государства — наделение ФНС России правом по ведению контрольного реестра налоговых консультантов, что обеспечит публичность и доступность к сведениям этих реестров лицам, желающим сделать свой выбор.

Публичность реестра налоговых консультантов и доступность его сведений обяжет СРО определить ответственность своих членов за результаты консультирования, при этом одновременно законом должно быть вменено в обязанность консультируемых лиц по своевременной и в полной мере оплате налоговых консультационных услуг в соответствии с договором их оказания, в том числе в случае, когда позиция налогового консультанта не согласуется с мнением консультируемого лица (клиента-заказчика), заключившего договор на оказание налоговых консультационных услуг.

Подводя итог, можно констатировать, что основной целью создаваемых СРО налоговых консультантов должны быть как регулирование и контроль за деятельностью ее членов в области осуществления профессиональной деятельности в сфере налогового консультирования, так и содействие ее членам в осуществлении указанной деятельности³¹⁹.

³¹⁸ См.: Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/print_mag/4152743/ (дата обращения: 31.08.2017).

³¹⁹ См.: Засько В. Н., Мехова Т. Н. Какие услуги оказывают налоговые консультанты в настоящее время. Кем они оказываются и качество оказываемых услуг. Нужен ли контроль за деятельностью, осуществляемой налоговыми консультантами, и в какой форме этот контроль должен осуществляться, не нарушая права выбора налогоплательщика на получение квалифицированного налогового консультирования // Негосударственное образовательное учреждение «Институт налогового консультирования» : сайт. URL: http://nalog-ink.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=61:21-2011- (дата обращения: 29.07.2017).

В ряде стран действуют так называемые палаты налоговых консультантов. К примеру, в Германии на данную организацию возложены следующие задачи:

- контроль за участниками палаты (моральные правила поведения, соответствие установленным критериям организации);
- анализ качества оказываемых членами палаты консультаций;
- обучение и профессиональная переподготовка юристов;
- выработка мер по повышению эффективности работы и др.³²⁰.

В 2002 г. Палата налоговых консультантов появилась и в России. Ее миссией являются:

- становление и развитие профессионального налогового консультирования в России;
- участие в формировании налоговой культуры общества;
- представление интересов профессионального сообщества на международном уровне³²¹.

Основная задача создания как посреднических организаций, так и юридических компаний, занимающихся оказанием квалифицированной юридической помощи, — построение эффективного правового механизма разрешения налоговых споров. К настоящему времени стройная концепция соотношения досудебной и судебной стадий урегулирования налоговых споров не выстроена, что проявляется как в отсутствии четкого разграничения между границами объема реализации прав и обязанностей спорящих участников, так и в смешении предметов деятельности вышестоящих налоговых органов и судов. Как следствие, предмет судебного разбирательства де-факто сводится к проведению судом проверки

³²⁰ См.: Черник Д. Г., Кирина Л. С., Балакин В. В. Налоговое консультирование : учеб. пособие. М. : Экономика, 2009.

³²¹ См.: Деятельность Палаты налоговых консультантов // Палата Налоговых Консультантов : сайт. URL: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=2346> (дата обращения: 29.07.2017).

документов налогоплательщика, как ранее представлявшихся в налоговый орган, так и вновь предъявленных³²².

Рассматривая вопросы превентивных процедур, нельзя не затронуть такой правовой инструмент снижения количества споров, как горизонтальный налоговый мониторинг.

Широкое распространение медиативных процедур в развитых странах Западной Европы создало благоприятную правовую почву для появления в России такого нового правового института, как налоговый мониторинг.

Еще первоначально рассматриваемая форма имела законодательную фиксацию и определялась как горизонтальный мониторинг. В дальнейшем Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»³²³ законодательно закрепил институт расширенного информационного взаимодействия, заменив понятие «горизонтальный мониторинг» на понятие «налоговый мониторинг».

По сути, указанные понятия являются идентичными (в свете рассмотрения отдельной категории налоговых правоотношений). Отличие проявляется лишь в том, что первоначально горизонтальный мониторинг вводился как институт досудебного взаимодействия с определенной категорией налогоплательщиков и уточнение законодателя в части необходимости обозначения «именно налогового мониторинга» свидетельствует, что конечная цель — это не только расширение категорий налогоплательщиков, в отношении которых он должен проводиться, но и расширение комплекса мер взаимодействий в рамках налогового контроля³²⁴.

Впервые налоговый мониторинг был изобретен в Нидерландах. Разработанная налоговыми органами этой страны концепция³²⁵

³²² См.: Разгильдеев А. В. Указ. соч.

³²³ См.: Рос. газ. 2014. 7 нояб.

³²⁴ В целях удобства восприятия материала, а также во избежание терминологических повторов в рамках данного исследования будут использоваться оба термина как тождественные.

³²⁵ См.: Зубарева И. Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт Королевства Нидерланды // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5.

подразумевает применение альтернативных (внесудебных) способов урегулирования налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Применение концепции горизонтального мониторинга обусловлено целью ФНС России расширить взаимодействие и информационный обмен с налогоплательщиками, направленные на соблюдение последними законодательства РФ о налогах и сборах, повышение предсказуемости налогового регулирования и качества администрирования налогоплательщиков³²⁶.

Горизонтальный, или налоговый, мониторинг можно определить как осуществление налоговыми органами действий по анализу предпринимательской деятельности налогоплательщика и оценке рисковости совершения финансово-хозяйственных операций с целью выработки рекомендаций по минимизации рисков налоговых доначислений как в рамках текущей деятельности организации, так и применительно к планируемым сделкам. При этом налоговый мониторинг следует воспринимать не как форму налогового контроля, а как форму урегулирования налоговых конфликтов.

ФНС России также сформулировала свое определение. Так, налоговый мониторинг понимается как способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, освобождает ее от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) обязательных платежей, предусмотренных НК (см. письмо ФНС России от 17.12.2014 № ЕД-4-2/26194³²⁷). Суть горизонтального мониторинга состоит в том, что данный метод основан на доверии, которое заключается в

³²⁶ См.: Налоги и сборы: законодательные новеллы / Ю. В. Гинзбург [и др.] ; под ред. А. А. Ялбулганова. М. : Редакция «Российской газеты», 2015. Вып. 15; *Чистякова Л.* Налоговый мониторинг — новая форма налогового контроля в РФ // *Налоговый вестник.* 2014. № 12. С. 16–25.

³²⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

добровольном раскрытии информации налоговому органу, в соглашении между налоговыми органами и налогоплательщиками об обмене информацией, о расширении информационного взаимодействия с налогоплательщиками, в предупреждении экономических рисков, в снижении бремени последующего налогового контроля³²⁸.

В связи с этим думается, что данный метод должен быть направлен на дальнейшее налаживание доверительных взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, на достижение нового уровня общения с налогоплательщиками. Целью горизонтального мониторинга должны стать предупреждение осуществления налогоплательщиком рисков операций и определение причин, предопределяющих их, налоговое консультирование, разрешение налоговых споров в досудебном порядке³²⁹.

По словам И. И. Кучерова, во главе стоящих перед налоговым контролем задач стоит достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди всех участников налоговых правоотношений, при котором возможность совершения налогового правонарушения была бы сведена к минимуму³³⁰.

Очень близким как по цели, так и по содержанию категории «налоговый контроль» является несколько лет назад появившееся в российском налоговом законодательстве понятие налогового администрирования.

Законодатель, вводя данный термин в правовой обиход (см., например, распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р «Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования»³³¹), вместе с тем не дал ему легальное определение.

Следует согласиться с мнением А. С. Титова, который справедливо отмечает, что при решении задач, возлагаемых на налоговое

³²⁸ См.: Курбатов Т. Ю. К вопросу о налоговом мониторинге // Финансовое право. 2015. № 3. С. 42–45; Горкина Т. Указ. соч. С. 5, 7.

³²⁹ См.: Ильин А. Ю. Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 10. С. 14–15.

³³⁰ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России. С. 237.

³³¹ См.: СЗ РФ. 2014. № 7. Ст. 711.

администрирование, необходимо выделять его взаимообусловленную триаду: само налоговое администрирование, механизм его реализации и налоговую политику. Соотношение приведенных понятий имеет важное методологическое значение для понимания сути осуществления налогового администрирования³³².

Эффективное администрирование невозможно без использования информации о состоянии управляемых объектов и соответствующего информационного обеспечения деятельности налоговых органов. Сегодня информация представляет собой базу для принятия взвешенных управленческих решений во всех сферах налогового администрирования, а именно в сфере контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками (плательщиками сборов), в сфере контроля за реализацией и исполнением налогового законодательства налоговыми органами, в сфере организационного, методического и аналитического обеспечения контрольной деятельности³³³.

Ориентируясь на положительный международный опыт³³⁴, в 2012 г. институт горизонтального мониторинга (в дальнейшем стало использоваться название «налоговый мониторинг»³³⁵) начал применяться и в российской налоговой системе.

Правовому институту в настоящее время посвящен отдельный разд. V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК³³⁶.

По нашему мнению, законодателем не совсем удачно выбрано название нового раздела, так как налоговый мониторинг стоит рассматривать именно

³³² См.: *Титов А. С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С. 14. Более подробно см.: Пятый Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 24–25 октября 2014 г.) : избр. материалы / Г. В. Абшилава [и др.] ; отв. ред. В. Г. Голубцов, О. А. Кузнецова. М. : Статут, 2015.

³³³ См.: *Самтарова А. А.* Информационно-правовые аспекты налогового администрирования // Финансовое право. 2014. № 10.

³³⁴ В современной мировой практике горизонтальный мониторинг, кроме того, квалифицируют также как один из видов альтернативных способов предотвращения и разрешения налоговых споров.

³³⁵ В рамках настоящего исследования в целях избежания терминологических повторов термины «горизонтальный мониторинг», «налоговый мониторинг» используются как равнозначные.

³³⁶ Введен Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

как форму урегулирования споров, возникающих в налоговых правоотношениях. Проведение налоговой инспекцией анализа сведений, предоставленных организацией, получение мотивированного мнения, взаимосогласительная процедура носят в большей степени превентивный характер, нежели являются средством осуществления полноценной проверки правильности учета хозяйственных операций и полноты уплаты налогов в бюджет (что в полной мере характерно для налогового контроля).

Суть нового метода заключается в следующем: налогоплательщик, соответствующий определенным критериям, подает заявление в налоговый орган и подписывает регламент информационного взаимодействия, который предусматривает описание порядка представления документации налоговому органу и порядка доступа налогового органа к информационным системам налогоплательщика.

Фактически предоставляя налоговому инспектору возможность анализа показателей в режиме он-лайн, налогоплательщик получает своего рода консультанта-контролера, который в текущем режиме указывает на недочеты в деятельности организации и просит скорректировать свою деятельность во избежание подозрения в налоговом правонарушении, что значительно снижает вероятность назначения в отношении компании выездной налоговой проверки.

Но не стоит ошибочно воспринимать роль указанного инспектора как лица, правомерно давать императивные рекомендации налогоплательщику.

Аналогично стандартным процедурам обжалования налогоплательщик может вступить с налоговым инспектором в правовой диалог, а при недостижении консенсуса обратиться в ФНС России с разногласиями и получить мотивированное мнение на них.

Руководитель ФНС России М. В. Мишустин поясняет, что «к заключению таких соглашений всячески призывает ОЭСР, да и из чисто практических соображений выгода очевидна. Бизнес может спокойно планировать финансовые потоки, не опасаясь внезапных санкций на казалось

бы исхоженной почве. Налоговые органы же смогут существенно сократить количество выездных проверок и связанных с ними издержек»³³⁷.

Согласно действующим положениям³³⁸ осуществление налогового контроля в форме налогового мониторинга возможно в отношении налогоплательщиков, удовлетворяющих следующим критериям:

1) совокупная сумма уплаченных за предшествующий календарный год налогов — не менее 300 млн руб.;

2) суммарный объем полученных доходов за предшествующий календарный год — не менее 3 млрд руб.;

3) совокупная стоимость активов — не менее 3 млрд руб.

Заявление о проведении налогового мониторинга должно быть представлено организацией в налоговый орган по месту нахождения данной организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг.

В Российской Федерации 25 декабря 2012 г. был подписан ряд соглашений о расширенном информационном взаимодействии — горизонтальном мониторинге между ФНС России и рядом компаний: ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б. В.».

Важно отметить, что в ходе проведения горизонтального мониторинга налогоплательщик не обязан по всем вопросам соглашаться с мнением налогового органа, по спорным моментам он вправе обратиться в суд. Именно этим преимуществом и воспользовалась компания «ИНТЕЕР РАО ЕЭС»³³⁹. Это был первый спор с использованием новой формы налогового

³³⁷ См.: *Ильин А. Ю.* Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // отрасли-права.рф : сайт. URL: <http://отрасли-права.рф/article/1471> (дата обращения: 30.07.2017); Михаил Мишустин принял участие в заседании Бюро Форума по налоговому администрированию ОЭСР // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/6424579/ (дата обращения: 30.07.2017).

³³⁸ Детальные критерии см. в ст. 105²⁶ НК.

³³⁹ См.: *Пергушев А. А.* Международные особенности налогового контроля при трансфертном ценообразовании // Сборник трудов к 10-летию кафедры оценочной деятельности, фондового рынка и налогообложения : сб. ст. М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. С. 228–231.

контроля, который закончился мировым соглашением. Данная компания оспаривала три эпизода (по включению убытков в состав расходов, по учету курсовых разниц и по принятию НДС к вычету по расходам будущих периодов) на общую сумму 37,1 млн руб. В итоге компания, учитывая позицию Высшего Арбитражного Суда РФ, приняла выводы налогового органа по первому эпизоду и согласилась заплатить 22,5 млн руб. В свою очередь, ФНС России отказалась от претензий по двум другим эпизодам.

Таким образом, данный инцидент показывает эффективность метода горизонтального мониторинга, который в данной ситуации упростил и ускорил подписание мирового соглашения³⁴⁰.

Заключение вышеуказанных соглашений, по сути, явилось пилотным проектом по внедрению концепции налогового мониторинга в налоговую практику РФ.

Подписанные соглашения предусматривали полное раскрытие информации о своей деятельности со стороны налогоплательщиков, а также предоставление любых других документов и разъяснений по сделкам по запросу налогового органа. Как считают специалисты-налоговики, «в рамках налогового мониторинга налоговый орган будет осуществлять мониторинг финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков в режиме реального времени. Компания соглашается до подачи деклараций предоставлять инспекторам материалы налогового и бухгалтерского учета. Взамен участники получают оперативные рекомендации инспекторов по возникающим в процессе текущей деятельности налоговым рискам. Эти разъяснения ФНС обещает согласовывать с Минфином, что защитит компании от недоразумений, иногда возникающих из-за противоречивых ведомственных трактовок»³⁴¹.

³⁴⁰ См.: Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования / А. В. Брызгалин [и др.] // *Налоги и финансовое право*. 2014. № 8.

³⁴¹ *Саттарова Н. А.* Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // *отрасли-права.рф* : сайт. URL: <http://отрасли-права.рф/article/1467> (дата обращения: 31.08.2017).

В этом случае налогоплательщик открывает налоговым органам (своим контролерам) сущность сделок, а налоговые органы, в свою очередь, снижают налоговые риски в предотвращении налоговых правонарушений, следовательно, их взаимоотношения нацелены на сотрудничество и взаимопонимание сторон.

В ответ на добровольное раскрытие информации налоговому органу налогоплательщику гарантируются оперативное консультирование в части сложных вопросов толкования налогового законодательства и ослабление внешнего контрольного воздействия. Выгода для бизнеса заключается в устойчивой прогнозируемости налоговых последствий соответствующей деятельности и в снижении бремени налогового контроля, а для налоговых органов — в повышении информированности о текущих тенденциях в части финансовых (экономических) транзакций и в возможности эффективно перераспределять свои ресурсы в части налогового администрирования³⁴².

Следствием применения норм о налоговом мониторинге впервые в российской судебной практике стало заключение мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом.

Одновременно следует отметить, что заключение мирового соглашения, по мнению руководителя энергетической практики юридической компании «НАФКО-Консультанты» В. В. Гензеля, «не может влиять на формирование арбитражной практики по иным аналогичным налоговым спорам, поскольку мировое соглашение между сторонами заключается с учетом конкретных обстоятельств спора»³⁴³.

Значительному расширению практики использования института заключаемых соглашений, по мнению ряда авторов, могут мешать такие моменты, как недостаточно высокий уровень эффективности электронного

³⁴² См.: Демин А. В. Принцип определенности налогообложения : монография. М. : Статут, 2015.

³⁴³ Гензель В. Практика применения горизонтального мониторинга // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 65–68.

документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также недоверие к государству со стороны бизнеса³⁴⁴.

Безусловно, налогоплательщики не всегда будут согласны с позицией проверяющих, но уже на данной стадии смогут оценить риски налоговых доначислений и определить для себя перспективы обжалования позиции налоговой инспекции.

Прямым следствием проведения налогового мониторинга должно стать сокращение числа выездных налоговых проверок, возможность проведения независимого аудита, совершенствования риск-ориентированной системы администрирования налогов³⁴⁵.

Среди преимуществ горизонтального мониторинга для налоговых органов следует отметить:

- осуществление налогового контроля на постоянной основе;
- обеспечение постоянного доступа к документообороту хозяйственных операций в электронном режиме;
- сокращение количества выездных проверок и связанных с ними издержек;
- уменьшение рисков применения бизнесом различных схем ухода от налогов;
- совершенствование риск-ориентированной системы администрирования налогов;
- формирование новых критериев отслеживания рисков ведения бизнеса.

Преимущества для налогоплательщиков заключаются:

- в снижении налоговых рисков для налогоплательщика;
- возможности освобождения от выездных налоговых проверок;

³⁴⁴ Подробнее см.: Коршунова М. В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. № 3. С. 33.

³⁴⁵ Более подробно про данный подход см.: Налоговое право: Особенная часть / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юрайт, 2014.

- возможности заранее согласовывать позицию ФНС России по планированию сделок;
- уменьшении неопределенности, возникшей в процессе толкования и применения налоговых законов;
- получении консультаций по вопросу налогообложения сделок для корректировки своей политики;
- замене аудиторских процедур регулярным мониторингом³⁴⁶.

Безусловно, положительные стороны горизонтального мониторинга очевидны, но следует указать, что эффективность данного способа взаимодействия участников налоговых правоотношений возможна только при высоком уровне правовой дисциплины со стороны налогоплательщиков и четком соблюдении налоговыми органами своих полномочий, предоставленных налоговым законодательством.

Можно предположить, что легализация подобного инструментария повысит уровень транспарентности, определенности и стабильности в налоговой системе³⁴⁷. Главное — сместить акцент с борьбы с уже совершенными фактами правонарушений на принятие превентивных действий по недопущению налогового конфликта между сторонами в будущем.

В ходе анализа самой сути споров, формирования их статистики, тенденций и причин образования формируется надлежащая эмпирическая база для более точных прогнозов развития налоговой политики, методологическая база для принятия наиболее эффективных управленческих решений на основе проведения налогового мониторинга³⁴⁸.

³⁴⁶ См.: Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования. С. 24–223.

³⁴⁷ См.: Горизонтальный мониторинг: изменения в системе налогообложения Нидерландов // Палата Налоговых Консультантов : сайт. URL: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4142> (дата обращения: 31.08.2017).

³⁴⁸ См.: *Stevens L. G. M., Pheijffer M., Broek J. G. A. van (ed.). Tax supervision — Made to measure. Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration // The Hague. 2012. June.*

В целом следует отметить, что развитие информационного обмена в налоговой сфере, совершенствование процесса горизонтального мониторинга должны гармонизировать сложные отношения в сфере налогообложения. Указанные вопросы могут быть решены только при наличии совершенной правовой основы, поскольку необходима детальная регламентация общих процедур горизонтального мониторинга.

Процедуры реализации альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров, по нашему мнению, должны быть четко регламентированы на нормативном уровне, достаточно понятны и прозрачны, что позволит данному институту способствовать проявлению доверия налогоплательщиков к возможности профессионального, объективного и всестороннего предотвращения (разрешения) конфликтной ситуации налоговым органом без обращения в суд.

Только в таком случае существующие возможности применения альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров будут реализованы в полном объеме.

В заключение отметим, что превентивные меры занимают важное место в системе альтернативных форм урегулирования споров. Именно они создают фундамент для правового диалога и исключения возникновения конфликтных ситуаций. Отдельное внимание законодателя должно быть уделено дальнейшему совершенствованию института налогового мониторинга, который уже зарекомендовал себя с положительной стороны, расширению категорий налогоплательщиков, в отношении которых будет осуществляться такой мониторинг, и построению четкого механизма его осуществления, который бы объективно учитывал интересы как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

2.2. Медиация в налоговых правоотношениях

Как уже было отмечено ранее, в настоящее время альтернативные механизмы рассмотрения споров получают все больше освещение в научных изданиях и на научно-практических конференциях³⁴⁹. Имеется уже достаточно большое количество работ, посвященных вопросам урегулирования споров³⁵⁰. Проблемы применения в Российской Федерации процедур медиации в налоговом споре также вызывают интерес в научных кругах³⁵¹.

Однако только сравнительно недавно стали появляться отдельные работы, посвященные применению примирительных процедур при разрешении споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений³⁵².

Такие вопросы, как взаимосвязь досудебного порядка с последующим судебным разбирательством, влияние данного порядка на движение судебного процесса, являются ярким примером того, как нормы материального права (конфликт прав и обязанностей сторон) перетекают в

³⁴⁹ Например, Международная научно-практическая конференция «Медиация в налоговых спорах» (г. Москва, 10 апреля 2009 г.), круглый стол в Государственной Думе РФ по теме «Федеральный закон “О медиации” — один год практики правоприменения и перспективы развития законодательства о медиации» (г. Москва, 14 мая 2012 г.), Налоговая неделя на Урале: круглый стол «Медиация в налоговом споре» (г. Екатеринбург, 4–8 июня 2012 г.), III Международная научно-практическая конференция «Практика медиации в России: проблемы, трудности, решения» (г. Липецк, 14–15 ноября 2014 г.), конференция «Медиация: теория, практика, перспективы развития» (г. Москва, 13–14 апреля 2017 г.) и др.

³⁵⁰ См., напр.: *Аллахвердова О. В.* Этапы развития медиации // Третейский суд. 2007. № 3; *Захарьяцева И. Ю.* Примирительные процедуры в арбитражном процессуальном законодательстве Российской Федерации (концептуальные основы и перспективы развития) : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005; *Колковский Ю.* Препятствия развития медиации // эж-Юрист. 2007. № 17 и др.

³⁵¹ Например, IV Международная конференция «Медиация — инвестиция в будущее» (г. Москва, 27–29 октября 2011 г.), Всероссийская научно-практическая конференция «Медиация» (г. Новосибирск, 6 апреля 2012 г.), круглый стол в Государственной Думе РФ по теме «Федеральный закон “О медиации” — один год практики правоприменения и перспективы развития законодательства о медиации» (г. Москва, 14 мая 2012 г.), Налоговая неделя на Урале: круглый стол «Медиация в налоговом споре» (г. Екатеринбург, 4–8 июня 2012 г.), круглый стол в рамках V Пермского международного конгресса ученых-юристов «Проблемы применения примирительных процедур (медиации в различных сферах юридической практики)» (г. Пермь, 24 октября 2014 г.) и др.

³⁵² См.: *Большова А. К.* О примирительной процедуре с участием посредника // Журнал рос. права. 2008. № 5. С. 25; *Русинова Е. Р., Цыганова Е. М.* Проблемы заключения мирового соглашения при рассмотрении публично-правового спора в арбитражных судах // Арбитражный и гражданский процесс. 2007. № 1. С. 12–17; *Щекин Д. М.* Примирительные процедуры урегулирования налоговых споров в законодательстве России и Украины // Налоговед. 2006. № 1.

процессуальную плоскость (регламентированная процедура урегулирования спора либо процесс судебного разбирательства).

Вместе с тем применение альтернативных процедур урегулирования спора позволяет сторонам не прибегать к вынесению конфликта на рассмотрение судебной инстанции и разрешить спор в досудебном порядке.

Таким образом, действия сторон по урегулированию спора составляют содержание спорного материального правоотношения (материально-правовое значение) и одновременно выступают предпосылкой возникновения (либо невозникновения) процессуального правоотношения (процессуально-правовое значение).

Реформирование института досудебного урегулирования споров должно осуществляться на основе исследования соотношения материально-правовой заинтересованности участников правоотношения (материально-правовая сторона) и целесообразности закрепления той или иной досудебной процедуры (процессуально-правовая сторона)³⁵³.

В настоящее время активное внимание в рамках развития альтернативных форм урегулирования налогового спора уделяется медиативным процедурам³⁵⁴. Учеными обосновывается наличие подобного института в системе налогового права, доказывается необходимость его признания в целях оптимизации отношений между налогоплательщиком и государством, создания равных условий для участия указанных субъектов в них³⁵⁵.

Развитие действующего законодательства также свидетельствует о том, что примирение участников спора необходимо в целях содействия развитию партнерских деловых отношений, формированию этики делового оборота, гармонизации социальных отношений³⁵⁶.

³⁵³ См.: Банников Р. Ю. Указ. соч.

³⁵⁴ См., например, материалы конференции «Медиация: теория, практика, перспективы развития» (г. Москва, 13–14 апреля 2017 г.) (см.: Российское психологическое общество : офиц. сайт профессиональной корпорации психологов России. URL: <http://ppo.pf/news/events/index.php?event=5691> (дата обращения: 31.07.2017).

³⁵⁵ См.: Лайченкова Н. Н. Медиация в налоговом праве: вопросы правильности и эффективности использования терминологии // Ленинградский юрид. журнал. 2016. № 1. С. 241–246.

³⁵⁶ См.: Колесниченко Т. В. Указ. соч.

Медиация возникла в 70-е гг. XX в. в США. В настоящее время в США издан Единый закон о медиации (*Uniform Mediation Act*), объединивший более 2 500 существовавших до этого в США законов, регулировавших посредническую деятельность в различных штатах и сферах ее применения.

Указанные законы по большей части регламентировали гражданские правоотношения, что в ряде случаев объективно не может применяться в рамках публичных (императивных) общественных отношений в области налогов. В проведенном Е. В. Шередко исследовании налоговой медиации в США отмечается, что по большей части она имеет место быть в рамках взаимоотношений граждан с правительством страны по поводу налоговых платежей (дела относительно размера налоговой обязанности, размера налоговых платежей, размера начисленных штрафных санкций, порядка уплаты налогов и т. д.).

При этом должны выполняться два важных условия: отсутствие признаков уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов и привлечение для разрешения спора медиатора, назначенного государством³⁵⁷.

Очень важным элементом, который можно было бы позаимствовать и российской правовой системе, является работа судьи по общению со сторонами в части имеющихся разногласий и направленность на достижение консенсуса без перевода дела в формат полноценного судебного разбирательства.

Еще одной интересной спецификой американского формата медиации в налоговой сфере является выбор сторонами медиаторов из уважаемых юристов (квалифицированные адвокаты на пенсии, бывшие судьи, профессора юридических вузов). Стороны совместно с медиатором вырабатывают алгоритм проведения процесса, определяют силу доказательств, порядок их предоставления и т. д.³⁵⁸.

³⁵⁷ См.: Шередко Е. В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран // Финансовое право. 2012. № 8. С. 39–40.

³⁵⁸ Подробнее об американском опыте см.: Правосудие в современном мире : монография / В. И. Анишина [и др.] ; под ред. В. М. Лебедева, Т. Я. Хабриевой. М. : Норма : Инфра-М, 2012.

В Англии судьи также предпринимают попытки по урегулированию разногласий сторон и недоведению дела до судебного разбирательства³⁵⁹, однако в отличие от США отдельного института специализированных медиаторов в Великобритании нет³⁶⁰. Наибольшее развитие в Европе налоговая медиация получила в Нидерландах. С 2005 г. в этой стране допускается альтернативное разрешение налоговых споров с помощью медиации. Министерством финансов был проведен эксперимент по разрешению налоговых споров с помощью процедуры медиации в четырех налоговых округах. По его результатам было опубликовано письмо DGB 2005-01109, в котором содержатся следующие данные: за год через процедуру медиации прошло 75 споров, в 80 % случаев результатом стало их успешное разрешение. В случае неудачного разрешения разногласий в процессе альтернативного разрешения спора стороны имели право обращения в суд³⁶¹.

В Голландии услуга медиации может быть предложена самим налоговым органом и является бесплатной для налогоплательщика. Следует учитывать, что соглашение может быть достигнуто частично, а оставшиеся спорные вопросы вынесены на рассмотрение суда, для этих целей по итогам медиации составляется протокол, в котором медиатор отражает обстоятельства дела, позиции сторон, вопросы, которые были закрыты в рамках процедуры, и оставшиеся спорные вопросы, которые будут рассмотрены в суде³⁶².

³⁵⁹ См.: The Tax Chamber by the First-tier Tribunal and Upper Tribunal (Chambers) Order 2008 (см.: refworld : сайт. URL: <http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opendocpdf.pdf?reldoc=y&docid=54ab9a964> (дата обращения: 31.07.2017); Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules 2008 (см.: legislation.gov.uk : сайт. URL: http://www.opsi.gov.uk/si/si2008/uksi_20082698_en_1 (дата обращения: 31.07.2017); The Tribunal Procedure (Amendment) Rules 2009 (см.: legislation.gov.uk : сайт. URL: http://www.opsi.gov.uk/si/si2009/uksi_20090274_en_1 (дата обращения: 31.07.2017); The Tribunal Procedure (Amendment № 2) Rules 2009 (см.: legislation.gov.uk : сайт. URL: <http://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/1975/contents/made> (дата обращения: 31.07.2017).

³⁶⁰ См.: *Болтенко О. А.* В налогообложении стран Евросоюза растет популярность постсоциалистических идей // *Налоговед.* 2009. № 6. С. 12–18.

³⁶¹ См.: *Аракелова М. В.* Медиация как способ урегулирования налоговых споров // *Финансовое право.* 2015. № 6. С. 29–34.

³⁶² Подробнее см.: *Аракелова М. В.* Медиация как способ урегулирования налоговых споров. С. 29–34.

Применение института медиации как формы альтернативного судебному процессу разрешения налоговых споров актуально и для российской практики. При этом использование согласительных процедур должно быть выгодно всем участникам процесса и соответствовать как российским, так и международным правовым нормам.

Анализируя собственный опыт, необходимо направлять усилия на выявление трудностей и проблем, которые мешают сторонам конфликта оперативно определить проблемные точки, и попытаться найти оптимальное во всех отношениях решение. Полезным будет и использование опыта зарубежных стран, анализ которого дал возможность сделать следующие выводы.

Во-первых, разрешение налоговых споров с помощью медиации не является распространенным правовым институтом. Большинство государств в лице налоговых органов предпочитают применять меры принуждения или наказания в налоговой сфере и относить разрешение налоговых споров к исключительной компетенции арбитражных или гражданских судов.

Во-вторых, налоговая медиация в зарубежных странах существенно отличается от медиации по спорам, вытекающим из гражданских, трудовых, семейных и иных отношений, субъектным составом (кто имеет право быть медиатором), ограниченным перечнем видов споров в области налогов, к которым она может применяться³⁶³.

К примеру, весьма перспективным видится опыт Нидерландов, когда на время процедуры медиации стороны обязуются не инициировать судебных или административных дел, связанных с разрешаемым спором. По окончании процедуры медиации составляется протокол-соглашение, в котором указывается, по каким вопросам стороны достигли соглашения, а какие вопросы будут рассматриваться в суде³⁶⁴.

³⁶³ См.: *Шередеко Е. В.* Указ. соч. С. 39–40.

³⁶⁴ Более подробно см.: *Вахитов Р. Р.* Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах // *Налоговед.* 2005. № 10.

Важным в данном случае является определение правильного формата проведения медиативных процедур. Например, для эффективности данной альтернативной формы стороны должны четко определить следующие параметры:

- период времени, в течение которого стороны предполагают достичь договоренности;
- протокол существенных разногласий;
- формат предоставления и исследования аргументов;
- порядок выбора и требования к медиатору, представителям сторон.

В некоторых странах, например в Нидерландах, ведется отдельный реестр медиаторов, в качестве которых выступают специалисты Нидерландского института медиации.

Целью переговоров является достижение спорящими сторонами соглашения по всем разногласиям или по некоторым пунктам. Помимо сокращения объема вопросов, выносимых на судебное разбирательство, стороны устраняют значительную часть разногласий и в какой-то степени стремятся пойти навстречу друг другу, не прибегая к суду.

Переговоры могут проводиться непосредственно руководителями или их представителями. К участию в переговорах привлекаются также незаинтересованные лица, выполняющие по договоренности спорящих сторон функции арбитра, посредника, консультанта³⁶⁵.

В российской практике нормам о медиации уделено внимание в нескольких правовых актах. Так, регулирование медиативных процедур регламентируется ГПК³⁶⁶, АПК, Законом РФ от 07.07.1993 № 5338-1 «О международном коммерческом арбитраже»³⁶⁷, Федеральным законом от 24.07.2002 № 102-ФЗ «О третейских судах в Российской Федерации»³⁶⁸.

³⁶⁵ Подробнее см.: Правосудие в современном мире. С. 349.

³⁶⁶ См.: Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

³⁶⁷ См.: Рос. газ. 1993. 14 авг.

³⁶⁸ См.: СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3019.

В связи с этим в литературе высказываются точки зрения относительно процессуальной правовой природы таких соглашений³⁶⁹.

Федеральным законом от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»³⁷⁰ регулируются отношения, связанные с применением процедуры медиации к спорам, возникающим из гражданских, трудовых и семейных правоотношений.

Данный Федеральный закон получил материальное выражение во многом благодаря положениям федеральной целевой программы «Развитие судебной системы России в 2007–2012 годы» (утверждена постановлением Правительства РФ от 21.09.2006 № 583³⁷¹), обозначившей приоритет развития примирительных процедур в качестве основного фактора снижения нагрузки на судей. Идея активно воплощается в жизнь, создаются специализированные центры³⁷², комментируется законодательство³⁷³, готовятся и защищаются диссертационные исследования³⁷⁴.

Принятие законодательного акта о медиации явилось большим шагом вперед для российской правовой системы в целом и для налогового права в частности. При медиации спорящие стороны сами договариваются об устраивающих их условиях урегулирования спора, задача посредника при этом — помочь сторонам выявить их истинные интересы, достичь соглашения.

Представление о том, что стороны и сами смогут договориться, без посредника, верно далеко не всегда, так как, договариваясь, они могут войти

³⁶⁹ См., напр.: *Брыжинский А. А.* Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. ... канд. юрид. наук. Саранск, 2005. С. 131; *Сердюкова Н. В., Князев Д. В.* Мировое соглашение в практике арбитражных судов // *Арбитражная практика.* 2003. № 4. С. 49.

³⁷⁰ См.: СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4162.

³⁷¹ См.: Там же. 2006. № 41. Ст. 4248.

³⁷² Например, в Уральском государственном юридическом университете создан и активно функционирует Центр правовых технологий и примирительных процедур (медиации), руководит которым профессор С. К. Загайнова.

³⁷³ См., напр.: Комментарий к Федеральному закону «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (медиации)» / отв. ред. С. К. Загайнова, В. В. Ярков. М., 2011.

³⁷⁴ См., напр.: *Кузбагаров А. Н.* Примирение сторон по конфликтам частноправового характера : дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2006; *Захарьячева И. Ю.* Указ. соч.; *Калашникова С. И.* Медиация в сфере гражданской юрисдикции : дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2010 и др.

в тяжелую конфронтацию, выйти из которой почти невозможно. Применяемые же посредником при проведении медиации приемы позволяют избегать тяжелых ситуаций, возникающих на стадии достижения соглашения³⁷⁵.

Организация еще до возникновения спора может заключить соглашение о применении процедуры медиации, и это будет называться медиативной оговоркой (только сделать это нужно в письменной форме, вероятнее всего, на стадии подписания договора), либо постфактум заключить соглашение о проведении процедуры медиации, которое начнет применяться незамедлительно. Необходимо знать, что соглашение о проведении процедуры медиации должно содержать сведения о предмете спора, медиаторе, сроках и порядке проведения этой процедуры, а также об условиях участия сторон в расходах, связанных с ее проведением.

Ссылка в Федеральном законе «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» на гражданско-правовую плоскость отношений позволяет ряду ученых ставить под сомнение возможность применения медиации к налоговым правоотношениям.

Условия мирового соглашения, как правило, представляют собой компромисс, при котором стороны идут друг другу на какие-то уступки материально-правового характера. Поэтому мировое соглашение нельзя заключать по материально-правовым требованиям, которые регулируются императивными нормами права. Исключено, например, мировое соглашение по делам о взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, поскольку размер алиментов четко урегулирован нормами семейного права; нельзя заключать мировое соглашение по делам, возникающим из публичных правоотношений³⁷⁶. Есть и судебные решения, поддерживающие данный

³⁷⁵ См.: Правосудие в современном мире. Гл. 27, § 1.

³⁷⁶ См.: Комментарий к Гражданскому процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Т. Т. Алиев [и др.] ; под ред. М. А. Вихута. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2014. Сер.

подход (см., например, постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.10.1996 № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции»³⁷⁷). Если стороны самостоятельно прибегнут к процедуре медиации (до обращения в суд) и придут к консенсусу, им нужно в письменной форме подписать медиативное соглашение, которое имеет статус гражданско-правового договора. Однако, если процедура медиации была начата после обращения в суд, необходимо утвердить медиативное соглашение в качестве мирового³⁷⁸.

Стороны обладают самостоятельностью в проведении процедуры, выборе медиатора, определении процессуальных правил, заключении медиативного соглашения и совершении иных действий. В рамках медиации спор урегулируется сторонами и ответственность за итоговое решение также возлагается на них. Следовательно, основным принципом медиации следует признать равенство сторон и их самостоятельности, что невозможно в публичных правоотношениях³⁷⁹.

Вместе с тем мы придерживаемся иной точки зрения. По нашему мнению, использование института медиации только в области гражданско-правовых отношений значительно ограничивает сферу альтернативных налоговых процедур по урегулированию споров. При этом в рамках качественно построенной и эффективно функционирующей системы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков не наступает дисбаланса интересов частных и публичных участников споров. С внесением изменений в АПК в нем появилась оговорка о том, что мировое соглашение может быть заключено в рамках любого дела (т. е. и налогового тоже)³⁸⁰.

«Профессиональные комментарии»; *Шерстюк В. М.* Новые положения третьего Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // Хоз-во и право. Спец. прил. 2002. № 12. С. 13, 28.

³⁷⁷ См.: ВВАС РФ. 1997. № 1.

³⁷⁸ См.: *Лайченкова Н. Н.* Указ. соч. С. 241–246; *Шилимина Н. В.* Медиация — что это такое? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2013. № 12. С. 69–75.

³⁷⁹ См.: *Аракелова М. В.* Медиация как способ урегулирования налоговых споров. С. 39.

³⁸⁰ Подробнее см.: Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (поглавный) / О. В. Аксенова [и др.]; под ред. А. А. Муравьева. М.: Проспект, 2015.

В соответствии со ст. 190 АПК экономические споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, могут быть урегулированы сторонами путем заключения мирового соглашения или с использованием других примирительных процедур (если иное не установлено федеральным законом). Есть также и научные работы, в которых высказывается позиция о правомерности распространения института мирового соглашения на все области законодательства³⁸¹.

Так, в пояснительной записке к проекту федерального закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредников (процедуре медиации)» было отмечено: мировой опыт показывает, что внедрять процедуру медиации в публично-правовые (и прежде всего налоговые) отношения необходимо чрезвычайно взвешенно и осторожно. В развитых зарубежных странах принято определять возможность использования таких процедур путем проведения долгосрочных экспериментов³⁸².

При этом указанные положения ни в коей мере не говорят об ограничении и императивной невозможности применения медиативных процедур применительно к налоговым правоотношениям, а указывают на наличие специфического субъекта (государственного органа) и необходимости детальной проработки данного вопроса.

Положения о медиации могут эффективно применяться и в налоговых правоотношениях, несмотря на наличие специального участника — государственного органа. Дискутируя о возможности или невозможности становления института налоговой медиации, не следует забывать и о ч. 3 ст. 1 Федерального закона «Об альтернативной процедуре урегулирования

³⁸¹ См.: Русинова Е. Р., Цыганова Е. М. Указ. соч. С. 35; Григорьева Т. А., Храмова Е. В. Мировое соглашение по спорам, затрагивающим публично-правовые интересы: современные проблемы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 8. С. 17–24.

³⁸² См. пояснительную записку Государственно-правового управления Президента Российской Федерации к проекту федерального закона «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредников (процедуре медиации)» (см.: Дмитрий Медведев внес в Государственную Думу проекты федеральных законов, касающихся развития в России альтернативных процедур урегулирования споров // Президент России : сайт. URL: <http://www.kremlin.ru/news/7080> (дата обращения: 28.08.2010).

споров с участием посредника (процедуре медиации)», в которой прямо указывается на необходимость закрепления в отраслевом федеральном законодательстве (в данном случае в НК) возможности распространения положений указанного Федерального закона на сферу налогообложения. В настоящее время такая оговорка в законодательстве о налогах и сборах отсутствует, что можно рассматривать как правовое основание невозможности применения института медиации для разрешения налоговых споров³⁸³.

В данной связи, по нашему мнению, необходимо распространить возможность применения мер о медиации к налоговым правоотношениям, предоставив сторонам конфликта право выбора способа защиты своих прав, так как невозможность достижения компромисса сведет на нет все усилия законодателя по регламентации медиативных процедур в тех случаях, когда стороны конфликта готовы идти на определенные уступки. Считаем правильной позицию судьи арбитражного суда Э. Н. Нагорной, согласно которой наличие такой нормы будет свидетельствовать о том, что основной задачей арбитражного суда постепенно становится не установление объективной истины, а максимально быстрое разрешение экономического спора между сторонами с использованием всех процедур, предоставляемых законодательством³⁸⁴.

Данное мнение получило прямую поддержку с принятием постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе»³⁸⁵, предписывающего

³⁸³ См.: Лайченкова Н. Н. Указ. соч. С. 241–246.

³⁸⁴ См.: Нагорная Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. С. 43.

³⁸⁵ См.: Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9. Высший Арбитражный Суд РФ упразднен Законом РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» (см.: СЗ РФ. 2014. № 6. Ст. 548). Разъяснения по вопросам судебной практики применения законов и иных нормативных правовых актов арбитражными судами, данные Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ, сохраняют свою силу до принятия соответствующих решений Пленумом Верховного Суда РФ (ч. 1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 04.06.2014 № 8-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (см.: СЗ РФ. 1995. № 18. Ст. 1589).

судам пытаться убедить стороны заключить мировое соглашение до вынесения решения по делу.

Поддерживается данная точка зрения и рядом исследователей, отмечающими, что в правовом регулировании налоговых отношений наметилась устойчивая тенденция к расширению сферы досудебного урегулирования налоговых конфликтов в части применения досудебных процедур (медиации)³⁸⁶.

Потребность во внедрении переговорных процедур в урегулирование административных споров в настоящее время активно обсуждается и представителями налоговых органов. Начальник Управления по досудебному урегулированию налоговых споров ФНС России Е. В. Суворова в своем интернет-интервью «Перспективы развития и пути совершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров» (23 апреля 2013 г.)³⁸⁷ отметила перспективность внедрения медиации в налоговую сферу. Председатель Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванов, выступая в сентябре 2011 г. на Международном форуме стран Азиатско-Тихоокеанского региона, не исключил возможности введения в России процедуры медиации по налоговым спорам³⁸⁸, а глава ФНС России М. В. Мишустин на Международной конференции «Медиация — инвестиция в будущее» в октябре 2011 г. отметил готовность ФНС России рассмотреть возможность введения медиации при рассмотрении налоговых споров на примере крупнейших налогоплательщиков³⁸⁹.

³⁸⁶ См.: *Руськовски Е., Преснарлович С., Черникова Е. В.* Проблемы налогового правоприменения в Республике Польша и Российской Федерации // Современное право. 2014. № 4; *Баринов Н. А.* Об основных положениях теории конвергенции частного и публичного права Н. М. Коршунова // Конвергенция частного и публичного права: экономические, социальные и правовые проблемы : сб. ст. / под ред. В. А. Баркова. Тирасполь, 2013. С. 228 и др.

³⁸⁷ См.: Е. В. Суворова рассказала о совершенствовании процедуры досудебного урегулирования налоговых споров // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4161089/> (дата обращения: 31.08.2017).

³⁸⁸ См.: Некоторые размышления о возможностях медиации в налоговом споре // Audit-it.ru : сайт. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/382328.html> (дата обращения: 31.08.2017).

³⁸⁹ См.: Михаил Мишустин не исключает возможности проведения эксперимента по использованию медиации в области налоговых споров // ГАРАНТ.РУ : информационно-правовой портал. URL: <http://www.garant.ru/article/360185/> (дата обращения: 31.08.2017). Также см.: *Гайдаенко-Шер Н. И.* Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров: бесконфликтное общество как

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О примирении сторон в арбитражном процессе» отмечено, что к числу мер, направленных на примирение сторон и оказание содействия им арбитражным судом в урегулировании спора, относится разъяснение сторонам права заключить мировое соглашение, обратиться за содействием к посреднику, в том числе медиатору, в порядке, установленном федеральным законом, использовать другие примирительные процедуры, а также разъяснение условий и порядка реализации данного права, существа и преимуществ примирительных процедур, правовых последствий совершения таких действий. При выявлении с учетом обстоятельств конкретного дела условий для примирения сторон суд должен предложить сторонам использовать примирительные процедуры.

Названные меры принимаются судом на всех стадиях арбитражного процесса. Соответствующие разъяснения и предложение включаются в выносимые судом определения, в частности определения об обеспечительных мерах, о принятии искового заявления (заявления) к производству, о вступлении в дело соистца, о привлечении соответчика, о замене ненадлежащего ответчика надлежащим или привлечении надлежащего ответчика в качестве второго ответчика, о вступлении в дело третьего лица, заявляющего самостоятельные требования относительно предмета спора, о вступлении в дело третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, либо о привлечении третьего лица к участию в деле, об объединении дел в одно производство, о выделении требований в отдельное производство, о назначении дела к судебному разбирательству, о приостановлении производства по делу либо его возобновлении, об отложении судебного разбирательства, а также в иные определения, выносимые в ходе рассмотрения дела. С учетом того что примирение возможно также при

исполнении судебного акта, разъяснения и предложение могут быть включены в решение, постановление арбитражного суда.

Универсальность медиативных процедур позволяет сторонам использовать их на любой стадии возникшего конфликта. Федеральный закон «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» не применяется «к отношениям, связанным с оказанием судьей или третейским судьей в ходе судебного или третейского разбирательства содействия примирению сторон, если иное не предусмотрено федеральным законом».

Основными принципами, на которых должны строиться медиативные процедуры, являются:

- добровольность;
- беспристрастность и независимость медиатора;
- конфиденциальность;
- равноправие в части предоставления доказательств своей позиции и права контраргументировать оппоненту.

Процесс медиации не содержит каких-то временных ограничений, но с учетом специфики налоговой процедуры вынесения и исполнения решения налогового органа очевидно, что наиболее эффективным является использование примирительных процедур до момента вступления решения инспекции ФНС России в законную силу, так как начиная с этого момента налоговый орган уже начинает процедуру принудительного взыскания налога, в том числе имеет право блокировать счета в банках и накладывать арест на имущество.

Медиативные процедуры необходимо рассматривать как более широкое понятие относительно категории налогового спора. Медиативные процедуры включают в себя не только рассмотрение конкретного конфликта по результатам вынесенного ненормативного акта налогового органа, но и саму систему согласительных процедур, в том числе разработку мер превентивного характера, методику рассмотрения конфликта,

регламентирование прав и обязанностей сторон на разных стадиях спора (конфликта), определение процессуального статуса сторон и т. д.

По нашему мнению, необходимо дополнить НК нормой, предоставляющей возможность налогоплательщику одновременно с подачей апелляционной жалобы представлять на рассмотрение налогового органа проект соглашения по спору либо выносить спор на урегулирование медиатору. При этом не будет возникать противоречия с административной процедурой оформления результатов контрольных мероприятий (рассмотрение жалобы по существу), так как в проекте соглашения помимо доводов относительно обстоятельств налоговой проверки может содержаться условие, на которое будет согласен налогоплательщик. Для наглядности рассмотрим данное предложение на примере.

Так, в адрес вышестоящего органа поступает апелляционная жалоба организации на решение по выездной налоговой проверке. В качестве одного из доводов налогоплательщик ссылается на нарушение существенных условий рассмотрения контрольных мероприятий (например, неуведомление о месте рассмотрения возражений на акт налоговой проверки), что является безусловным основанием для отмены решения (ст. 101 НК). При этом налогоплательщик пишет, что соглашается с частью начисленных налоговой проверкой сумм и признает факт совершения правонарушения. Налоговый орган, анализируя судебную практику и понимая, что по остальным эпизодам перспективы взыскания сумм минимальны, соглашается на такой вариант. Плюсом для налогоплательщика будет являться то, что компания, уплачивая необходимые суммы, исключает назначение повторной выездной налоговой проверки за данный период.

Помимо необходимости более полной регламентации примирительных процедур, нужно максимально четко прописать порядок и условия такого соглашения и четко закрепить его последствия и обязательность для сторон.

Эффективный институт досудебного урегулирования спора будет полезен и государству, так как он будет способствовать оперативному и

гарантированному поступлению денежных средств в бюджет. Представляется целесообразным разрешить применение института отсрочки (рассрочки) уплаты налога в целях заключения соглашения между сторонами налогового спора. Если по результатам налоговой проверки доначислены значительные суммы, единовременная уплата таких сумм чаще всего приводит к состоянию банкротства налогоплательщика. В результате такому лицу проще быть подвергнутым процедуре банкротства, следствием чего является не только отсутствие поступления доначисленных и неуплаченных денежных сумм в бюджет, но и лишение бюджета будущих отчислений от деятельности данного налогоплательщика. Предоставление отсрочки (рассрочки) позволит не довести налогоплательщика до состояния банкротства, будет способствовать осуществлению им деятельности и поступлению денежных средств в бюджет. Указанные процедуры должны быть применимы и при заключении соглашений при рассмотрении спора в суде³⁹⁰.

С эффективностью данных норм соглашается и Председатель Арбитражного суда Московского округа Н. Шуршалова. По ее словам, необходимо на законодательном уровне закрепить альтернативные методы разрешения судебных споров. Это досудебное урегулирование, упрощенные способы разрешения споров на ранних стадиях процесса рассмотрения спора³⁹¹.

Обращение к медиаторам с целью урегулировать конфликт вне суда, а также после обращения в суд — это те возможности, которые предоставляет институт медиации³⁹².

Для единообразной и целостной регламентации досудебных процедур в налоговых правоотношениях и их форм следует систематизировать соответствующие нормы в едином разделе НК. Предлагаемый формат не

³⁹⁰ См.: Колесниченко Т. В. Указ. соч.

³⁹¹ См.: Я не против создания административных судов : [интервью Н. Шуршаловой].

³⁹² См.: Правосудие в современном мире.

будет влиять на конституционно определенное право каждого на судебную защиту, а напротив, создаст дополнительные возможности прийти к взаимовыгодной позиции в результате применения альтернативных процедур. Следует согласиться с тем, что обязательный досудебный порядок следует рассматривать как меру, принятую государством во избежание кризиса судебной системы, для обеспечения качественного осуществления правосудия³⁹³.

Помимо закрепления в законодательстве возможности урегулирования спора путем медиации можно выделить следующие наиболее перспективные направления развития данного правового института в рамках налоговых правоотношений:

- необходимость четкой регламентации деятельности медиаторов (ведение специализированного реестра, процессуальный порядок осуществления медиативных процедур, определение временного периода применения медиативных процедур, форматы и подходы исследования доказательств и т. д.);

- ограничение права на обращение в судебные инстанции на период осуществления процесса медиации;

- отсрочка по уплате обязательных платежей на период рассмотрения спора медиатором.

Стремительное и динамичное развитие экономики и общества взаимосвязано и с повышением уровня конфликтности, которое, в свою очередь, требует от любого современного государства соответствующей реакции и осуществления эффективной политики, направленной на совершенствование качественных форм, средств и методов урегулирования различного рода споров. Использование медиации как альтернативной формы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, видится весьма перспективным. Именно привлечение

³⁹³ См.: Правосудие в современном мире.

медиатора позволяет третьей независимой стороне понять суть разногласий спорящих сторон и выработать оптимальный механизм их урегулирования.

2.3. Иные механизмы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений (на примере трансфертного ценообразования)

Экономика России является частью мировой экономики, и многие компании ведут деятельность как в Российской Федерации, так и за ее пределами с использованием различных международных структур. По словам В. Е. Кузнеценковой, международные налоговые соглашения играют важную роль в регулировании финансовой деятельности Российского государства и занимают важное место в иерархии источников налогового права. Значение международных налоговых соглашений для правового развития государства трудно переоценить. Налогоплательщикам они дают гарантию, что их доходы и имущество не будут облагаться двойными налогами, и предоставляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом; для государства в лице налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контрактов для решения многих спорных вопросов, а также для контроля за внешнеэкономической деятельностью своих резидентов. Несомненную важность международные налоговые соглашения имеют для государства как носителя суверенных экономических прав, поскольку являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и имущества, получаемых резидентами от международной экономической и финансовой деятельности³⁹⁴.

³⁹⁴ См.: Кузнеценкова В. Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Финансовое право. 2010. № 4. С. 28–31.

В текущих экономических условиях одним из важных аспектов дальнейшего развития и совершенствования налоговой системы и налогового администрирования продолжает оставаться построение концептуального диалога между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также повышение «градуса доверия» между ними³⁹⁵.

В условиях конкуренции налоговых систем разных государств развитие таких структур может приводить к существенным потерям для государственного бюджета, обусловленным выводом центров прибыли в страны, предоставляющие более благоприятный (как правило, льготный) режим налогообложения. Вследствие этого российская правовая система неизбежно развивается в русле основных мировых тенденций и приспосабливается ко все более усложняющимся способам и методам ведения хозяйственной деятельности. В частности, в российском налоговом праве появляются институты, которые посредством методов международного налогового планирования позволяют предотвращать уклонение от уплаты налогов. Такие институты уже действуют в правовых системах развитых стран³⁹⁶.

Наиболее востребованными и эффективными среди известных в настоящее время институтов противодействия выводу налоговой базы за рубеж являются правила регулирования трансфертных цен и так называемой тонкой капитализации³⁹⁷.

Отдельное внимание российского законодателя в последние несколько лет было уделено вопросам трансфертного ценообразования. Наиболее активно данный правовой институт применяется во внешнеэкономических отношениях, при этом налоговый аспект договорной работы занимает одно из ведущих мест при осуществлении налогового планирования. Отличия

³⁹⁵ Подробнее см.: *Аракелова М. В.* Баланс частных и публичных интересов при альтернативном разрешении споров, возникающих в налоговых правоотношениях // *Финансовое право*. 2015. № 11. С. 41–43.

³⁹⁶ См.: *Крашенинникова М. Е.* Некоторые проблемы применения правил трансфертного ценообразования и тонкой капитализации к сделкам по займам в России // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2014. № 5. С. 32–40.

³⁹⁷ См.: Там же. С. 32–40.

налоговых систем разных стран с различными форматами определения налогооблагаемой базы, разными ставками и сроками уплаты налогов (в том числе зоны офшоров) являются основанием для налогоплательщиков задуматься над планированием финансовых потоков и перемещением их основной части в наиболее приемлемую (экономически эффективную) юрисдикцию.

Указанные различия также создают определенные трудности для российского законодателя и налоговых органов ввиду необходимости изучения права зарубежных стран, проработки системы российского налогового законодательства и применения его в практике налогового администрирования. Вместе с тем повышается роль досудебного урегулирования споров, которые могут возникнуть в данной области, позволяя участникам процесса выработать совместную точку зрения на спорную проблематику.

Конструкции, предназначенные для перераспределения прибыли в форме трансфертных платежей, называют схемами трансфертного ценообразования. Наиболее распространенным вариантом такой схемы является экспорт или импорт товаров через промежуточную офшорную компанию с целенаправленным варьированием контрактной цены сделки с этой компанией³⁹⁸.

Впервые правила контроля трансфертных цен появились в США в 1960-х гг. Вопросы трансфертного ценообразования возникают при взаимодействии между собой нескольких компаний, входящих в единую холдинговую структуру с особым режимом ценообразования внутри компаний группы и регулирования центров аккумулирования прибыли.

Одним из первых примеров применения международных холдинговых структур была корпорация, созданная братьями Вести еще в 1897 г. Система договорных отношений между всеми принадлежащими им компаниями,

³⁹⁸ См.: Кондрашова Н. Бухгалтерский учет операций по трансфертному ценообразованию в КГН // Налоговый вестник. 2015. № 4. С. 80–85.

занимающимися разными этапами производства и реализации мясных консервов, была построена таким образом, чтобы максимальная прибыль формировалась у компаний, зарегистрированных в странах с самыми низкими налогами. На протяжении XX в. многие международные холдинги использовали трансфертные цены аналогичным образом. Для защиты собственных бюджетных интересов многие государства ввели правила, обязывающие холдинги доказывать, что цены, применяемые между компаниями группы, соответствуют ценам на свободном рынке, а налоги с доходов уплачиваются в надлежащем месте³⁹⁹.

В условиях глобализации экономики вопросы налогового контроля за применением трансфертного ценообразования выходят на качественно новый уровень, а именно: налоговые органы должны не просто эффективно противостоять уклонению от налогообложения с использованием трансфертных цен, но и не должны создавать препятствий для деятельности налогоплательщиков на территории РФ. В определенной мере новации в сфере налогового администрирования трансфертного ценообразования должны служить катализатором гармонизации налоговых отношений между государством и бизнесом с тем, чтобы снять значительную долю субъективизма при разрешении конфликтов в налоговой сфере. Большую роль играет трансплантация лучших зарубежных практик и подходов, обобщаемых международными организациями, в первую очередь ОЭСР, в деятельность российских налоговых органов при решении методологических задач, связанных с подготовкой документации по трансфертному ценообразованию⁴⁰⁰.

При этом вопросы, связанные с взаимосогласительными процедурами международного формата, регулируются двусторонними конвенциями, заключенными на основе Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а также

³⁹⁹ См.: *Шэксон Н.* Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах / пер. с англ. А. А. Калинина. М.: Эксмо, 2012. С. 48.

⁴⁰⁰ См., напр.: *Логинова Т. А.* Способы оптимизации налогообложения, применяемые холдинговыми компаниями // Финансовый журнал. 2015. № 2.

Арбитражной конвенцией Европейского союза об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий⁴⁰¹, которые главным образом сводятся к разрешению спорных вопросов относительно соблюдения правил двойного налогообложения, трансфертного ценообразования, установления территориальной сферы деятельности подразделений организаций и пр. Конвенции предусматривают процедуру обращения за защитой нарушенных прав налогоплательщиков-резидентов и граждан соответствующих государств в компетентные органы договаривающихся государств — членов ЕС, порядок разрешения налоговых споров⁴⁰².

В России правила, ограничивающие трансфертные цены, появились с принятием части первой НК и регулировались ст. 40. Правила этой статьи презюмировали рыночность договорной цены до тех пор, пока не будет доказано обратное. Допускалось 20-процентное отклонение от рыночной цены. Однако формулировки нормы и методы проверки цен создавали множественные проблемы в правовом регулировании (в частности, из текста закона не было ясно, распространяется ли действие ст. 40 НК на займы; этот вопрос был предметом многочисленных судебных разбирательств (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.07.2010 № КА-А40/7751-10⁴⁰³, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.11.2007 по делу № А56-7098/2007⁴⁰⁴ и др.).

Контроль за применяемыми налогоплательщиками ценами — один из вопросов, который законодатели обсуждали неоднократно. Катализатором внесения изменений в законодательство явилось Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 «О бюджетной

⁴⁰¹ См.: *Хаванова И. А.* Налоговые соглашения России // *Экономико-правовой бюллетень*. 2013. № 9.

⁴⁰² См.: *Головченко О. Н.* Указ. соч. С. 19–22.

⁴⁰³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

политике в 2012–2014 годах»⁴⁰⁵, в котором был поднят вопрос о трансфертном ценообразовании и было указано на необходимость введения с 2012 г. новых правил регулирования трансфертного ценообразования в налоговых целях. Серьезные нововведения в НК были внесены Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»⁴⁰⁶. Данный Федеральный закон внес значительные изменения в порядок определения в целях налогообложения цен по сделкам, которые совершаются между взаимозависимыми и приравненными к ним лицами, расширил критерии, по которым теперь лица могут быть признаны взаимозависимыми, привел подробные характеристики контролируемых сделок и особенности применения рыночных цен.

Общая цель трансфертного ценообразования — влиять на показатели работы каждого подразделения, занятого изготовлением продукции, способствовать увеличению прибыли подразделений фирмы, что должно в конечном итоге привести к увеличению прибыли организации. Достижение данной общей цели должно обеспечиваться через целую систему частичных направленностей, достижение которых часто представляет большие трудности.

Трансфертные цены позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема минимизации уплачиваемых налогов⁴⁰⁷.

Действительно, в результате применения схем трансфертного ценообразования у международных холдинговых групп возникает потенциальная возможность аккумулировать основные доходы группы в

⁴⁰⁵ См.: Парламент. газ. 2011. 1–7 июля.

⁴⁰⁶ См.: СЗ РФ. 2011. № 30 (Ч. 1). Ст. 4575.

⁴⁰⁷ См.: *Маклоян Д.* Налоговые маневры 2016: новое в законодательстве и практике // Банковское обозрение. Прил. «БанкНадзор». 2016. № 2. С. 14–16.

юрисдикциях с наименьшим уровнем налогообложения, в результате чего неизбежно происходит «размывание» налоговой базы в тех компаниях группы, которые зарегистрированы в странах с высоким уровнем налогообложения⁴⁰⁸.

Законодатели и налоговые власти стран с высоким уровнем налогообложения не склонны мириться с таким «размыванием» своей налоговой базы. В этой связи большинством развитых стран установлены серьезные ограничения на свободу манипулирования трансфертными ценами для налоговых целей⁴⁰⁹.

Как отметил Минфин России в письме от 02.02.2015 № 03-01-18/3949⁴¹⁰, в разд. V.1 НК установлены правила определения цен для целей налогообложения в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, предусматривающие применение общепринятого в мировой практике принципа «вытянутой руки».

Суть этого принципа заключается в том, что обычные участники рынка, являясь независимыми партнерами, находятся друг от друга на определенном расстоянии (расстоянии «вытянутой руки») в отличие от лиц, которые, являясь взаимозависимыми, «идут рука об руку» и устанавливают между собой контрактные цены, отличные от рыночных, в целях снижения налоговых выплат. Согласно принципу «вытянутой руки» для целей налогообложения величина цен (выплат) пересчитывается исходя из рыночных значений, как если бы компании были независимы.

Этот принцип лег в основу Руководства Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб 1995 г., которое широко

⁴⁰⁸ См.: Кондрашова Н. Указ. соч. С. 80–85.

⁴⁰⁹ См.: Там же.

⁴¹⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

используется в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций⁴¹¹.

Положения разд. V.1 НК находятся в тесной взаимосвязи с подходами, изложенными в указанном Руководстве, и также посвящены трансфертному ценообразованию. Под ним понимается установление цен в хозяйственных операциях между разными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний таким образом, чтобы перераспределять общую прибыль группы в пользу лиц, находящихся в более благоприятном налоговом режиме. Трансфертное ценообразование во многих странах, в том числе и в нашей, является объектом пристального внимания налоговых органов.

Новый вид налоговой проверки появился в НК в связи с введением с 2012 г. контроля цен сделок между взаимозависимыми лицами (контроль за трансфертным ценообразованием), в связи с этим обоснованно говорить об использовании отдельных элементов экономико-правового анализа при оценке правильности исчисленной налоговой базы. Вот почему эффективный налоговый контроль в сфере трансфертного ценообразования тесно связан с совершенствованием законодательства об экспертной деятельности, развитием примирительных процедур, института предварительных соглашений о ценообразовании. Налоговый контроль, в конечном счете, направлен на обеспечение экономической безопасности государства. В условиях нестабильной финансово-экономической ситуации возрастают риски применения схем избежания налогообложения, повышается потребность в разработке и применении риск-ориентированных подходов⁴¹².

Безусловно, указанный вид проверки не является таким же распространенным, как выездной либо камеральный контроль, вместе с тем специфика деятельности налогоплательщиков, в отношении которых могут

⁴¹¹ См.: Поздышева О. Ю. Несколько слов о трансфертном ценообразовании // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2015. № 5. С. 33–43.

⁴¹² См.: Научные концепции развития российского законодательства : монография / С. Е. Нарышкин [и др.]. 7-е изд., доп. и перераб. М., 2015. С. 544.

применяться правила трансфертного ценообразования, свидетельствует о необходимости уделения данной форме контроля повышенного внимания.

Руководитель ФНС России М. Мишустин отмечал, что «смысл контроля за трансфертным ценообразованием не в том, чтобы проводить проверки, а в том, чтобы компании самостоятельно заплатили налоги исходя из рыночных цен. В результате во время предпроверочного анализа более 300 налогоплательщиков, самостоятельно, не дожидаясь проверки, увеличили базу налога на прибыль на 6,7 млрд руб. Еще 1,4 млрд руб. было дополнительно начислено и уплачено. На 1 млрд руб. были уменьшены убытки»⁴¹³. ФНС России проводит проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами⁴¹⁴. Перечень взаимозависимых лиц, приведенный в ст. 105¹ НК, условно разделяется на группы по способу возникновения взаимозависимости: участие в капитале и влияние на органы управления — для юридических лиц; должностное подчинение и родственные связи — для физических лиц.

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться:

- в силу участия одного лица в капитале других лиц;
- в соответствии с заключенным между ними соглашением;
- при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами⁴¹⁵.

Как мы видим, перечень оснований является открытым и при наличии конфликтной ситуации суд в рамках судебного разбирательства имеет право расширить этот перечень и признать компании взаимозависимыми по иным основаниям. Открытость перечня аффилированных субъектов, с одной

⁴¹³ «Сейчас налоги можно платить, не сходя с дивана», — Михаил Мишустин, руководитель Федеральной налоговой службы // ВЕДОМОСТИ : сайт. URL: www.vedomosti.ru/library/news/33280021/sejchas-nalogi-mozhno-platit-ne-shodya-s-divana-mihail#ixzz3IV8fLRhO (дата обращения: 01.08.2017).

⁴¹⁴ См.: Поздышева О. Ю. Несколько слов о трансфертном ценообразовании.

⁴¹⁵ См.: Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / В. Р. Дворецкий [и др.] ; под ред. А. В. Касьянова, Л. В. Чистяковой. 7-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2017.

стороны, может позволить контролирующим органам расширительно толковать взаимодействия между субъектами предпринимательства (признавать аффилированными формально независимые компании), однако, с другой стороны, данный вопрос может быть предметом диалога и оценки налоговым органом с учетом представленных налогоплательщиками доказательств степени влияния выявленных связей на общий экономический эффект для налогоплательщика. Иными словами, выявление отдельных признаков и взаимосвязанности хозяйствующих субъектов еще не означает, что они образует единую группу с общим выгодоприобретателем.

Таким образом, повышается роль согласительных процедур на этапе проведения контрольных мероприятий и налогоплательщик вправе сформировать и донести до контролирующего органа свою позицию по делу.

Как видно, основным критерием для признания лиц взаимозависимыми признается доля прямого или косвенного участия одной организации в другой. Данный критерий используется также и при определении связанных сторон и аффилированных лиц.

Вместе с тем взаимозависимое лицо включается в перечень взаимозависимых лиц, указываемый в уведомлении о контролируемых сделках, предоставляемом в контролирующий орган, исключительно в случае, если в отчетном периоде с таким взаимозависимым лицом заключались контролируемые сделки⁴¹⁶.

В соответствии с п. 1 ст. 105¹⁴ НК в перечень контролируемых налоговыми органами сделок включаются сделки с взаимозависимыми лицами. К сделкам между взаимозависимыми лицами в целях НК приравниваются следующие сделки:

1) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми;

⁴¹⁶ См.: Гришаева В. Связанные стороны и взаимозависимые лица // эж-Юрист. 2013. № 46.

2) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;

3) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются офшорные зоны, перечень которых утвержден Минфином России в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 284 НК.

При этом нормами НК установлены следующие дополнительные условия для признания сделок контролируемыми:

1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 млрд руб. (в 2013 г. данная сумма составляла 2 млрд руб., а в 2012 г. — 3 млрд руб.);

2) одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах;

3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, уплачивающим ЕСХН или ЕНВД для отдельных видов деятельности;

4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 %;

5) хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль;

б) одна из сторон сделки является налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, а другая сторона сделки не является таковой;

7) хотя бы одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций.

Суммовой порог для признания сделок контролируемыми — от 60 млн руб. для годовой суммы доходов по сделке (100 млн руб. для сделок, где хотя бы одна из сторон исчисляет ЕСХН и ЕНВД).

Как следует из разъяснений Минфина России, контролируруемыми будут считаться сделки между взаимозависимыми лицами, в которых одна из сторон не является налоговым резидентом Российской Федерации, независимо от величины доходов, полученных по таким сделкам (см. письма Минфина России от 03.12.2014 № 03-01-18/61817⁴¹⁷, от 10.02.2014 № 03-01-18/5232⁴¹⁸, от 13.01.2014 № 03-01-18/349⁴¹⁹).

Кроме того, исходя из положений подп. 3 п. 1 и п. 7 ст. 105¹⁴ НК к контролируемым относятся сделки, одной из сторон которых является лицо из «офшорного списка» и сумма доходов по сделкам, совершенным с одним лицом за соответствующий календарный год, превышает 60 млн руб. При этом, считает Минфин России, если вышеупомянутые сделки совершены между взаимозависимыми лицами, такие сделки признаются контролируемыми вне зависимости от величины суммы доходов, полученных по этим сделкам в соответствующем календарном году (см. письмо Минфина России от 22.01.2015 № 03-01-13/01/69542⁴²⁰).

Как указывалось выше, различия законодательств разных государств и пробелы (неурегулированные ситуации) в действующих нормах порождают большое количество ситуаций, которым может быть дана двойкая трактовка и которые могут привести к налоговым спорам. Например, спор между ЗАО «Королевский Банк Шотландии» и Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 был разрешен только на уровне суда. В обоснование доводов об отмене налоговых доначислений суд сослался на Рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Поскольку в рассматриваемой ситуации имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в том числе определяющих принципы распределения

⁴¹⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

прибыли и бремени расходов между их участниками, в частности принцип «вытянутой руки»), закрепленных именно в названных Рекомендациях, ими и стоит руководствоваться (см. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу № А56-94331/2009⁴²¹).

При взаимной заинтересованности к разрешению спора на досудебной стадии и формировании позиции на основе указанных рекомендаций судебного спора удалось бы избежать путем самостоятельного обращения к тексту документа либо обращения в ОЭСР с целью получения разъяснений⁴²².

Ярким примером служит <письмо> ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения»⁴²³, в котором указано, что, принимая во внимание, что вопросы налогового контроля за ценообразованием в большинстве случаев затрагивают внешнеторговые сделки, ФНС России при заключении соглашений будет придерживаться общепринятых в международной практике принципов заключения таких соглашений, в частности содержащихся в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций.

В данной связи применение альтернативных форм урегулирования споров имеют самую актуальную востребованность. Среди согласительных процедур можно выделить такие формы, как создание рабочих комиссий, получение разъяснений российских и иностранных налоговых органов, выработка совместных позиций и документов, формирование критериев взаимозависимости, характерных для деятельности налогоплательщика и не прописанных в законодательстве, учет мнения бизнеса при принятии законов и т. д.

⁴²¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²² Ряд авторов также поддерживают данный подход (см.: *Разгильдеев А. В., Попов П. А.* Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа // Закон. 2013. № 1. С. 57–68 и др.).

⁴²³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Безусловно, с некоторым ограничением, но тем не менее одной из возможных форм альтернативного урегулирования спора могут выступать разъяснения государственных органов (прежде всего Минфина России и ФНС России). Рассматривая письма Минфина России и ФНС России, интересно оценить их с точки зрения правового режима таких разъяснений и возможности их квалификации в качестве самостоятельного документа, носящего императивный характер и потенциально выступающего в качестве отдельного объекта для обжалования. Как правило, письмо одного из указанных органов носит конкретный характер, т. е. определенную правовую оценку государственным органом доводов налогоплательщиков, изложенных в жалобе.

Можно выделить два основных момента, позволяющих квалифицировать указанные письма как своеобразную форму альтернативного урегулирования налогового спора:

1. Несмотря на отсутствие статуса «обязательности» указанных разъяснений, необходимо учитывать, что высказанная позиция может содержать рекомендации и применяться территориальными налоговыми органами при проведении проверок.

К примеру, письмом ФНС России от 24.04.2015 № ЕД-4-13/7083@ «О представлении уведомления о контролируемых сделках, совершенных в 2014 году»⁴²⁴ территориальным налоговым органам предписано сообщать в Управление трансфертного ценообразования ФНС России обо всех обращениях налогоплательщиков, а также самостоятельно выявленных фактах ненадлежащей работы программного обеспечения по приему и передаче уведомлений по телекоммуникационным каналам связи.

А в <письме> ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового

⁴²⁴ См.: Экономика и жизнь (Бухгалтерское прил.). 2015. № 17.

контроля»⁴²⁵ разъяснено, что под документацией в целях налогового контроля понимается совокупность документов или единый документ, составленные в произвольной форме (если составление таких документов по установленной форме не предусмотрено законодательством РФ) и содержащие сведения:

1) о деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируруемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой (перечень лиц с указанием сведений об их функциях);

2) об использованных методах определения цены (обоснование причин выбора и способа применения используемого метода, указание на используемые источники информации, сведения об экономической выгоде и т. д.).

Одновременно необходимо принимать во внимание, что ряд разъяснений носит общий характер, направлен неограниченному кругу лиц и выражает мнение контролирующего органа по тому или иному вопросу. Так, существует приказ Минфина России об утверждении регламента ФНС России по информированию налогоплательщиков о существующих налогах и сборах — приказ Минфина России от 02.07.2012 № 99н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)»⁴²⁶. А приказом

⁴²⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²⁶ См.: Рос. газ. 2012. 28 нояб.

ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@⁴²⁷ в целях обеспечения сбора информации о совершении налогоплательщиками контролируемых сделок утвержден информационный ресурс «Трансфертная цена».

2. Направление налогоплательщиками вопросов налоговому органу и обмен правовыми позициями с ним относительно порядка проведения расчетов, влияющих на налогообложение и совершение хозяйственных операций, является эффективной формой выработки единой правовой позиции налогоплательщиков и налоговых органов и одновременно превентивной мерой возникновения налоговых споров в будущем. Отнесение подобных разъяснений к категории форм урегулирования споров объясняется спецификой трансфертного ценообразования. В данном случае процесс обмена мнениями с налоговым органом заключается не только в выражении своей позиции, но в аргументировании определенной трактовки и в процессе совместной работы стороны могут прийти к консенсусу и исключить основания для возникновения налогового спора (налогоплательщик уточнит свои налоговые обязательства либо налоговый орган не будет считать определенные действия налоговым правонарушением).

Администрирование налогоплательщиков в рамках процедуры проверки рыночных механизмов установления цен по сделкам основан на анализе налоговым органом источников информации о рыночных ценах. Основным дефектом в данном случае является отсутствие законодательно установленного перечня источников для определения рыночных цен. Российскими исследователями отмечены такие недостатки в отечественном регулировании трансфертного ценообразования, как чрезмерно широкий круг контролируемых операций, понятийная неопределенность (нестрого оговорена процедура определения рыночных цен), отсутствие регулирования специфических сделок (например, соглашений о распределении расходов)⁴²⁸.

⁴²⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²⁸ См.: *Ненесов К. А.* Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : автореф. ... дис. канд. юрид. наук. М., 2005.

При открытом перечне источников информации всегда будет возникать спор между налоговой инспекцией и налогоплательщиком о том, какие цены использовать, так как они будут взяты из различных источников. Кроме того, анализ арбитражной практики показал, что на сегодняшний день суды не выработали единой позиции по использованию источников информации.

Например, в постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.05.2015 № 15АП-2186/2015 по делу № А32-19022/2014⁴²⁹ указано, что НК не определен перечень официальных источников информации о рыночных ценах. Таким образом, при определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях, в частности органов, уполномоченных в области статистики, ценообразования.

А в постановлениях Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.06.2014 № Ф03-1981/2014 по делу № А16-981/2013⁴³⁰ и Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 03.09.2013 по делу № А78-948/2013⁴³¹ сделан вывод, что государственные органы статистики не являются уполномоченными органами в области определения рыночных цен.

Есть и вынесенные в пользу налоговых органов судебные дела в части определения источников рыночных цен. Например, в рамках арбитражного дела № А40-123426/16-140-1066 Арбитражный суд г. Москвы (решение от 20.01.2017⁴³²) указано, что ФНС России правомерно использовала информацию о рыночных ценах на сырую нефть, публикуемую агентством «Platts», так как публикуемые котировки (согласно информации, представленной самим агентством «Platts») основываются на ценах, применяемых в сделках, сопоставимых по своим финансовым и коммерческим условиям со сделками налогоплательщика.

⁴²⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴³⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴³¹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴³² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Интересна и правовая природа комментариев официальных лиц. Как можно заметить, пока в документах судебных и фискальных органов не проявляется правовой позиции, которая сможет обосновать режим комментариев и, соответственно, объем их использования в Российской Федерации. Это, в свою очередь, создает неопределенность для налогоплательщиков, которые хотели бы полагаться на положения комментариев при планировании налоговых последствий своей деятельности. Необходимо отметить, что в зарубежном налоговом праве дискуссии о правовом режиме комментариев ведутся достаточно активно, что способствует прогрессу в понимании данной темы как теоретиками, так и практиками, в то время как в России количество публикаций и обсуждений чрезвычайно мало⁴³³.

В данной связи заслуживает внимания опыт Республики Казахстан, где перечень официально признанных источников информации о рыночных ценах утвержден постановлением Правительства.

Эффективность согласительных процедур напрямую зависит от степени определенности правовых норм. Совершенствование закона в направлении конкретизации целей предоставленных прав, установления четких вариантов возможного поведения, установления процедур, понятных как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, — вот в чем решение проблемы злоупотребления правом субъектами налоговых правоотношений⁴³⁴.

Изменения структуры трансфертного ценообразования должны коснуться и уполномоченного органа. Представляется невозможным

⁴³³ См.: *Мачехин В. А.* Применение межгосударственных налоговых соглашений // *Налоговед.* 2009. № 5. С. 10–11; *Его же.* Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития // *Материалы Международной научно-практической конференции «Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)»* : тезисы докладов по кафедре финансового права и бухгалтерского учета. М. : ООО «Изд-во “Элит”», 2009; *Токарева К. К.* Правовой статус Комментариев Организации экономического содействия и развития к Модели Конвенции по налогу на доход и на капитал в России // *Сборник тезисов Международной научно-практической конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе российского права»*. М. : Изд. центр Ун-та им. О. Е. Кутафина (МГЮА), 2012; *Шепенко Р. А.* Комментарии как средство толкования налоговых соглашений // *Проблеми законності* : академ. зб. наук. пр. Харків : Нац. юрид. акад. України, 2010. Вип. 111.

⁴³⁴ См.: *Плетнева Г.* Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности // *эж-Юрист.* 2014. № 15.

тщательно проанализировать такое количество сделок силами центрального аппарата ФНС России.

Кроме того, при проведении территориальными налоговыми органами камеральных и выездных налоговых проверок в случае обнаружения факта совершения контролируемых сделок, уведомление о которых не было направлено налогоплательщиком, указанный налоговый орган самостоятельно формирует и направляет в ФНС России соответствующее извещение о факте выявления контролируемых сделок⁴³⁵. Следовательно, объем поступающих в информационную систему ФНС России сведений о контролируемых сделках значительно увеличился.

Проблемы, связанные с проведением эффективных налоговых проверок, усиливаются тем фактом, что решения о проведении проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами могут быть вынесены не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, что означает возникновение возможности для большой группы налогоплательщиков по выходу из правовых границ налогового контроля в связи с истечением срока. Соответственно, администрирование трансфертного ценообразования на уровне ФНС России существенно увеличивает документооборот между центральным аппаратом и территориальными налоговыми органами в связи с тем, что налогоплательщики, представившие уведомления, осуществляют свою деятельность на территории субъектов РФ. Кроме того, негативно сказывается и тот факт, что в ходе подготовки и осуществления налогового контроля в отношении контролируемых сделок уполномоченный налоговый орган вправе направлять запросы в соответствующие территориальные налоговые органы о представлении дополнительной информации или

⁴³⁵ Судебная практика также подтверждает невозможность проверки рыночности цен в рамках камеральных и выездных проверок территориальных налоговых органов (см. определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

документов по проверяемому налогоплательщику и контрагенту по контролируемой сделке⁴³⁶.

Ввиду отсутствия в структуре центрального аппарата ФНС России апелляционного органа жалобы на решения, вынесенные по итогам таких проверок, не будут являться предметом досудебного урегулирования. С другой стороны, следование принципу равенства требует, чтобы у всех налогоплательщиков имелась возможность обратиться с жалобой (апелляционной жалобой) на вынесенное в их отношении решение ФНС России и ее территориальными органами вне зависимости от их статуса.

Подводя итог вышеизложенному, можно прийти к выводу, что арбитражные суды, по-видимому, определенное время будут вынуждены выполнять несвойственную им функцию проведения повторной проверки правильности документов налогоплательщика и определения действительного размера налоговой обязанности в рамках бесконечного процесса поиска объективной (материальной) истины. Однако некоторое расширение возможностей представления доказательств на стадии досудебного урегулирования позволяет ставить (хотя бы в самом первом приближении) вопрос об уважительности причин для допуска новых доказательств в ходе рассмотрения спора в суде и на уровне судебной практики вырабатывать тесты, позволяющие оценивать уважительность таких причин⁴³⁷.

Приведенные аргументы говорят о том, что механизм осуществления налогового контроля трансфертного ценообразования, замкнутый исключительно на уровне ФНС России, является неэффективным, в связи с чем видится целесообразным передать функции (или хотя бы их часть, например по внутрироссийским операциям) специализированным подразделениям на уровне управлений ФНС России с обязательным

⁴³⁶ См.: Плетнева Г. Разграничение полномочий при администрировании трансфертного ценообразования // *эж-Юрист*. 2014. № 11. С. 1, 8.

⁴³⁷ См.: *Разгильдеев А. В.* Указ. соч.

уведомлением центрального аппарата с целью систематизации накопленного опыта и выявления эффективных методик проведения контрольных мероприятий. В частности, необходимо дополнить ст. 139 НК положением о направлении жалобы управления ФНС России в ФНС России. Тем самым, предлагается распространить обязательный досудебный порядок на область трансфертного ценообразования. Указанные изменения помогут также реализации прав налогоплательщиков на досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, так как в данном случае апелляционные жалобы (жалобы) будут подаваться в вышестоящий налоговый орган (ФНС России)⁴³⁸.

К преимуществам осуществления налогового администрирования внутрироссийских сделок на территориальном уровне можно также отнести широкий охват предприятий налоговыми проверками. Основную массу налогоплательщиков, попадающих в зону налогового контроля в области трансфертного ценообразования, составляют крупнейшие налогоплательщики. Данная категория лиц подлежит обязательному включению в план выездных налоговых проверок не реже одного раза в два года. Необходимо право проведения выездных налоговых проверок этих плательщиков передать территориальным инспекциям по крупнейшим налогоплательщикам и увеличить срок проведения такой проверки.

В тех субъектах РФ, где отсутствуют инспекции по работе с крупнейшими налогоплательщиками, надо включать в план выездных налоговых проверок не реже одного раза в два года налогоплательщиков, отобранных в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок⁴³⁹.

Важное место в системе взаимоотношений налогоплательщиков и государства в области трансфертного ценообразования занимает выбранная

⁴³⁸ Поскольку для ФНС России нет вышестоящего налогового органа. В настоящее время в силу абз. 4 п. 2 ст. 138 НК нет и обязательного досудебного административного обжалования: акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

⁴³⁹ См.: Плетнева Г. Разграничение полномочий при администрировании трансфертного ценообразования.

холдинговой структурой политика ценообразования внутри группы компаний. Данная стратегия и ее «агрессивность» с точки зрения норм национального законодательства во многом определяют дальнейшее внимание и интерес со стороны налоговых органов.

Применительно к вопросам трансфертного ценообразования основным направлением в части взаимовыгодного и максимально снижающего возможный конфликт должна послужить совместная работа налогоплательщика и налоговых органов по определению ключевых показателей цены внутри группы.

Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения представляет собой соглашение между налогоплательщиком и ФНС России о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках.

Действующее налоговое законодательство (ст. 105²⁰ НК) предусматривает следующие виды возможных соглашений:

- между налогоплательщиком и ФНС России;
- между несколькими российскими организациями, образующими холдинг и совершающими однородные контролируемые сделки, и ФНС России;
- между налогоплательщиком, ФНС России и уполномоченным органом исполнительной власти иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В рамках формирования итоговой политики ценообразования налогоплательщик может согласовывать с контролирующими органами такие моменты, как⁴⁴⁰:

- разъяснения положений налогового законодательства, полномочий налоговых органов и их должностных лиц применительно к проверке группы взаимозависимых компаний;

⁴⁴⁰ По сути, данные переговоры и будут являться альтернативной формой урегулирования возможного конфликта в будущем, а выработанные принципиальные с точки зрения налогообложения положения послужат основанием для отсутствия детального контроля и надзора со стороны налоговых инспекций.

- перечень документального подтверждения в зависимости от специфики деятельности налогоплательщика;
- совместная выработка налогоплательщиками и налоговыми органами документов, облегчающих ведение учета и осуществление налогового контроля;
- правильность выбора метода определения таможенной стоимости;
- ориентировочный уровень наценки на продукцию в зависимости от номенклатуры и рыночных цен на аналогичные изделия;
- предоставление налогоплательщиком пояснений в рамках нестандартных финансовых расчетов (расчеты ценными бумагами, уступкой прав требования, взаимозачеты и т. д.);
- пояснение причин образования убытков в одном (нескольких) юридическом лице.

Эффективность указанных действий повышается за счет сокращения временных, трудовых и экономических затрат на проведение согласительных процедур по сравнению с издержками по итогам традиционных мероприятий налогового контроля по выполнению требований законодательства об определении цен для целей налогообложения (подготовка уведомлений, документации об определении цен для целей налогообложения и т. п.), выбор методологии определения цен для целей налогообложения является очевидным, а информация, используемая для целей применения методологии, — точной и достоверной, заключение соглашения может быть признано налогоплательщиком нецелесообразным.

При этом важно, что заключение соглашения является добровольным и должно отвечать интересам сторон, стороны соглашения не могут быть понуждены к его заключению⁴⁴¹.

Интересным направлением, поддерживаемым рядом ученых, может быть и заключение предварительных соглашений о ценообразовании⁴⁴².

⁴⁴¹ См.: *Лермонтов Ю. М.* Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2016; письмо Минфина России от 24.02.2012 № 03-01-18/1-13 // Документы и комментарии. 2012. № 10.

Принимая во внимание, что заключение соглашения о ценообразовании может в том числе предусматривать участие иностранного компетентного органа, превентивная роль минимизации случаев различной трактовки налоговыми органами и налогоплательщиками документов и информации, что, впрочем, одновременно можно рассматривать и как альтернативную форму урегулирования спора, должна выражаться в совместной разработке налогоплательщиками и государством основных форматов администрирования налогов. При этом участие уполномоченного органа исполнительной власти иностранного государства при заключении соглашения о ценообразовании в указанном случае является обязательным, о чем сказано в письме Минфина России от 06.02.2013 № 03-01-18/2676⁴⁴³.

Выше мы уже обозначали значимую роль разъяснений ОЭСР для вопросов трансфертного ценообразования.

Например, в вышедшем в октябре 2015 г. отчете ОЭСР⁴⁴⁴ рекомендуется введение трехуровневой структуры документации по трансфертному ценообразованию:

- основная документация (*master file*) — информация о глобальных операциях и подходах к трансфертному ценообразованию мультинациональной группы компаний;

- локальная документация (*local file*) — информация о сделках, относящихся к конкретной стране;

- отчет в разрезе стран, где ведется деятельность (*country-by-country report*), — отчет, содержащий информацию, относящуюся к глобальному распределению прибыли и налогов во всех странах, в которых группа

⁴⁴² См.: Баев С. Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. 2005. № 9; Кафтаников А. А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ. Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2011.

⁴⁴³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁴⁴ См.: Требования по подготовке и подаче трехуровневой отчетности по трансфертному ценообразованию // Deloitte : сайт. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/other/KZ_CBCR%20brochure.pdf (дата обращения: 20.09.2017).

осуществляет деятельность, а также некоторые показатели ее экономической активности в этих странах (количество работников, активы и пр.)⁴⁴⁵.

Принимая решение об имплементации и интегрировании указанных положений в российскую практику, государство должно учесть пожелания налогоплательщиков по учету специфики деятельности основных категорий налогоплательщиков, а также по максимальному раскрытию⁴⁴⁶ имеющейся у государственных органов информации. Например, если у налоговых органов есть доступ к таможенной информации, а налогоплательщик использует другие источники, доступные ему, то неясно, чья оценка будет признана рыночной ценой (или интервалом рыночных цен). Или у налогоплательщика нет доступа к данным таможенных органов и он пришел к выводу, что в общедоступных источниках нет информации о ценах на сопоставимые товары, применил последующие методы и не осведомлен, будет ли его позиция признана налоговыми органами или судами в случае разногласий. В настоящее время ответ может дать только орган, разрешающий споры налогоплательщиков и налоговых органов в рамках досудебного урегулирования⁴⁴⁷.

Как известно, субъекты налоговых правоотношений имеют определенные права и несут соответствующие обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантируют нормальное функционирование отношений в сфере налогообложения. В контексте информационного взаимодействия права и обязанности субъектов налоговых правоотношений не меняют своего характера, несмотря на то, что данные отношения основываются на сотрудничестве. Налоговые правоотношения всегда являются отношениями власти и подчинения. Поэтому следует учитывать и характер отношений информационного обмена, где налоговые органы

⁴⁴⁵ См.: Пинская М. Р., Милоголов Н. С., Церенова К. Н. Новые подходы к документации по трансфертному ценообразованию: международный опыт // *Налоги*. 2015. № 5. С. 45–48.

⁴⁴⁶ Насколько это не противоречит государственной тайте и национальным интересам.

⁴⁴⁷ См.: Грундел Л. П., Малис Н. И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник. М. : Магистр : ИНФРА-М, 2015.

занимают «доминирующее» положение и указывают (по согласованию с Минфином России) на должное поведение налогоплательщиков.

Процесс модернизации и эффективность деятельности налоговых органов должен основываться на совершенствовании законодательства о налогах и сборах, что также обуславливает упорядочение ведомственной нормативно-правовой базы их деятельности. Обеспечение информационного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, налоговых органов между собой должно занимать важное место в системе налогового администрирования⁴⁴⁸.

При этом отслеживание указанных изменений ни в коем случае не носит односторонний (применительно к налоговому органу или организации) характер. Сложность и многогранность нормативных положений, регулирующих область общественных отношений в сфере трансфертного ценообразования, объективно «подталкивает» участников налоговых правоотношений к правовому диалогу и открытым правилам игры.

Трансфертное ценообразование является одним из самых сложных институтов налогового законодательства. Постоянное изменение законодательств обуславливает необходимость отслеживания редакций правовых норм и четкое реагирование налогоплательщиков с целью исключения состава налогового правонарушения. С другой стороны, необходимость исследования большого объема положений локальных законодательств и необходимость их оценки в целостности и взаимосвязи (в зависимости от юрисдикций компаний участников холдинга) создает благоприятную основу для развития диалога между налогоплательщиками и государством (совместной выработкой единых положений, терминологии, трактовки критериев взаимозависимости, порядка определения источников рыночных цен, порядка обмена документами и информацией) с целью

⁴⁴⁸ См.: *Саттарова Н. А.* Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // Финансовое право. 2014. № 10. С. 22–25.

выработки единой позиции и недопущения возникновения налогового спора и длительного судебного разбирательства.

Проведенное исследование позволяет прийти к выводу, что деятельность налоговых органов в области мониторинга и контроля за соответствием нормам законодательства политики определения цен ориентирована на пресечение размывания налоговой базы как внутри государства, так и в рамках анализа национальных юрисдикций. Вместе с тем надзорные органы должны учитывать, что политика трансфертного ценообразования используется не только с целью уклонения от налогообложения, но и как элемент управления сложными структурами финансовых и товарных потоков внутри группы компаний.

В связи с этим государству необходимо стимулировать налогоплательщиков на привлечение финансовых средств в свою юрисдикцию и обеспечить возможность роста и масштабирования бизнеса, гарантируя четкий и прозрачный налоговый контроль за его деятельностью, единый понятийный аппарат и внесение изменений в законодательные акты с учетом мнения бизнеса. Таким образом, совершенствование законодательства будет иметь синергетический эффект, направленный на соблюдение интересов бюджета и предоставляя добросовестным налогоплательщикам равные условия для ведения предпринимательской деятельности.

2.4. Направления совершенствования применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений

Анализ действующего законодательства в области налогов и сборов, а также практики его применения позволяет констатировать, что применение альтернативных форм урегулирования налоговых споров, связанных с

проведением налоговых проверок и оформлением их результатов, осуществлением администрирования в рамках налоговых правоотношений в целом, подлежит дальнейшему реформированию и совершенствованию.

На необходимость реформирования существующей системы разрешения налоговых споров указывают многие ученые, видные государственные деятели, работники судебной системы и налоговых органов. Однако видение путей подобных преобразований различается.

Особенно значимо найти предел разумного сочетания публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях, в том числе и в сфере досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Необходимо, к сожалению, констатировать, что налоговое законодательство не всегда успевает за новыми тенденциями в экономике и не всегда способно эффективно отреагировать на появление особых правовых конструкций. Деятельность налогоплательщиков, напротив, подвержена быстрому изменению и оперативному реагированию на новые тенденции и возможности получения прибыли или снижения издержек. Это касается и способов снижения объемов налоговой обязанности.

С одной стороны, лица, сознательно уклоняющиеся от уплаты налогов и сборов (действия которых в рамках налоговой оптимизации балансируют между правомерным поведением и правонарушением), ограничивают законопослушных субъектов права (в первую очередь тех, кто не занимается предпринимательской деятельностью и не имеет в собственности ликвидные активы — акции, облигации, денежные средства на депозитных счетах и т. п.) в реализации ими конституционных прав⁴⁴⁹.

Но, с другой стороны, можно согласиться с мнением А. А. Пилипенко, который отметил, что понимание государством процесса налогового планирования должно строиться на том, что оно, являясь законным и

⁴⁴⁹ См.: Назаренко Б. А. К проблеме определения юридических критериев налоговой оптимизации // *Налоги*. 2015. № 1. С. 22–27.

справедливым интересом налогоплательщика, не представляет собой механическую минимизацию налогов, а способствует эффективному управлению организацией для принятия стратегических решений по развитию предпринимательской деятельности. За счет облегчения налогового бремени путем изыскания наиболее рациональных способов снижения налоговых обязательств организации получают дополнительные возможности для максимального увеличения доходности финансово-хозяйственной деятельности и для дальнейшего эффективного развития производства, результатом которых будет повышенная уплата налоговых платежей за счет увеличения объектов налогообложения⁴⁵⁰.

В данной связи актуальным для государств становится вопрос о выработке правовых критериев, приемов и способов, позволяющих отграничить противоправную деятельность налогоплательщика от правомерной деятельности, которая тем не менее приводит к снижению размера налоговой обязанности. В связи с этим достаточно остро стоит вопрос о том, как определить пределы налоговой оптимизации⁴⁵¹.

Анализ логики и содержания процессуальных изменений свидетельствует о том, что способы «механической» разгрузки судов практически исчерпали себя. В ближайшей перспективе приоритет развития — за совершенствованием альтернативных процедур, качественным изменением процессуального законодательства. В планах судебной системы введение так называемого преюдициального запроса, который позволяет нижестоящим судам при возникновении правовой проблемы, требующей толкования высшего суда, приостановить производство по делу и обратиться в высший суд. По оценке бывшего Председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А. А. Иванова, преюдициальный запрос — «ответ на массовые

⁴⁵⁰ Пилипенко А. А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // *Налоги*. 2012. № 3. С. 10–13.

⁴⁵¹ См.: Копина А. А. Правовые способы снижения конфликтности в налоговых правоотношениях при применении специального законодательства, направленного на противодействие получению необоснованной налоговой выгоды // *Налоги*. 2015. № 6. С. 28–34.

налоговые и административные дела», в отношении гражданского права он найдет применение в меньшей степени⁴⁵².

Совершенствование деятельности органов налогового администрирования должно идти путем введения четких процессуальных норм и построения ясной схемы налогового администрирования, которая не должна быть подвержена воздействию плановых показателей взимания налогов, а будет способствовать обеспечению законности и созданию простой и эффективной налоговой системы. Основным итогом деятельности является не только поступление денежных средств в бюджетную систему, но и детально регламентированные процессуальные нормы, которые могут воспрепятствовать налоговому произволу со стороны публичной власти⁴⁵³.

Анализ законодательных норм, ведомственных разъяснений, судебной практики и научной литературы позволяет выделить несколько путей совершенствования применения альтернативных форм урегулирования налоговых споров.

Часть авторов считает, что необходимо создание некоего независимого органа, не связанного с налоговой службой, который бы объективно рассматривал доказательства сторон в рамках налоговых споров. По мнению И. Е. Зубаревой, действующий в настоящее время порядок не является эффективным, так как перед территориальным органом и вышестоящим налоговым органом стоят одни и те же задачи по пополнению бюджета⁴⁵⁴. А. С. Жильцов также отмечает, что действующая управленческая система по разбирательству налоговых споров на досудебной стадии должна быть выведена за рамки структуры ФНС России. Данный орган мог бы

⁴⁵² См.: *Иванов А. А.* Роль судебных актов высших судов в развитии российского права // ВВАС РФ. 2009. № 10. С. 9.

⁴⁵³ См.: *Иванов А. Г.* Пути совершенствования налогового администрирования // Налоговое администрирование : ежегодник. 2007. С. 176; *Его же.* Правовая природа налогового администрирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 8.

⁴⁵⁴ Подробнее см.: *Зубарева И. Е.* «Подводные камни» досудебного урегулирования налоговых споров // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5. С. 15.

функционировать как соответствующее отдельное подразделение или служба в структуре Минфина России⁴⁵⁵.

Безусловно, очевидно, что сторонники данного подхода желают формирования независимой инстанции над налоговыми органами. Вместе с тем видится сомнительным, что позиция, к примеру, Минфина России будет в корне расходиться с мнением ФНС России (так как оба государственных органа нацелены прежде всего на защиту интересов бюджета), а передача функций вновь созданной сторонней организации приведет, по нашему мнению, только к затягиванию процедуры досудебного обжалования без должного для налогоплательщика эффекта.

Есть работы, авторы которых высказывают мнение о необходимости формирования отдельной системы налоговых судов⁴⁵⁶. Наиболее полно предлагаемый формат выразил Ю. Жаднов, выделив следующие этапы: на первой ступени — межрайонные административные суды, выше — административные суды в 21 округе, еще выше — административные суды в семи федеральных округах, на вершине пирамиды — Верховный Суд РФ⁴⁵⁷.

В литературе встречается и иная точка зрения — о необходимости создания отдельного подразделения в рамках судов общей юрисдикции⁴⁵⁸.

Зарубежный опыт и собственно специфика разрешения налоговых споров как затрагивающих имущественные отношения, связанных с анализом значительного объема документов и цифровых данных, свидетельствуют, что органы, осуществляющие досудебное урегулирование налоговых споров, должны быть либо полностью выделены из структуры

⁴⁵⁵ См.: *Жильцов А. С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // *Финансовое право.* 2005. № 9.

⁴⁵⁶ См., напр.: *Абсалямов А. В.* Указ. соч. С. 45; *Иванов М. А.* Указ. соч. С. 13; *Панова И. В.* Административное судопроизводство в Российской Федерации // *Гос-во и право.* 2001. № 10. С. 22; *Стариков Ю. Н.* Административные суды в России: Новые аргументы «за» и «против». М., 2004; *Хачиров Р. Б.* Административные суды как атрибут социальной функции государства: к постановке проблемы // *Администратор суда.* 2007. № 3. С. 14.

⁴⁵⁷ См.: *Жаднов Ю.* Система административных судов не должна совпадать с административно-территориальным делением // *Рос. юстиция.* 2002. № 9. С. 21.

⁴⁵⁸ См.: *Студеникина М.* Административная юстиция: какой путь избрать России? // *Рос. юстиция.* 1996. № 6. С. 6.

фискальных органов, либо должны, формально находясь в их системе, тем не менее быть полностью самостоятельными в своих действиях.

В целом поддерживая необходимость создания специализированного органа (подразделения) по рассмотрению налоговых споров, представляется нецелесообразным создание дополнительного государственного органа. Действующая система, когда вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу в досудебном порядке и в случае ее неудовлетворения налогоплательщик обращается в суд, является оптимальной как с точки зрения государственных расходов, так и с точки зрения эффективности. И совершенствование альтернативных (примирительных) процедур должно ориентироваться на повышение эффективности указанных этапов разрешения спора, т. е. реформирование должно осуществляться, по сути, и изнутри соответствующих процессов. Нельзя в полной мере согласиться и с мнением о необходимости создания особого налогового суда, обжалование решений которого будет возможно в обычном окружном федеральном арбитражном суде, где имеется специализированный налоговый состав⁴⁵⁹, так как в настоящее время уже существуют отдельные налоговые составы в рамках арбитражных судов.

Точечное развитие мысли в данном направлении уже наблюдалось среди ученых и практиков. Так, Д. Н. Бахрах предлагал создать специальные коллегии, в компетенцию которых будет входить рассмотрение административных споров в судах уровня субъектов РФ и Верховном Суде РФ, и принять кодекс (закон) об административном судопроизводстве. Автор отмечает, что специализация судей предпочтительнее специализации судов. В обоснование такого подхода Д. Н. Бахрах указывает на следующие обстоятельства. Специализация судей поможет избежать значительных материальных затрат, которые возникнут в случае создания новой системы судов. Образование новых судов повлечет ломку существующей судебной

⁴⁵⁹ См.: Появятся специальные налоговые суды // Российский налоговый портал. URL: http://taxpravo.ru/news/VAS_RF/article22812371275311600250678312648514 (дата обращения: 22.10.2010).

системы. Между тем работа коллегий по административным делам в арбитражных судах указывает на эффективность специализации судей без ломки судебной системы. Д. Н. Бахрах также отмечает, что в случае создания отдельной системы судов доступ граждан к правосудию будет затруднен (так как лицу необходимо будет знать, в какой суд обращаться: общей юрисдикции, административный, арбитражный). Наличие в районе (городе) единого суда, который вправе рассматривать уголовные, гражданские, административные дела, больше способствует повышению авторитета судебной власти и уменьшает зависимость суда от местной администрации⁴⁶⁰.

Однако нам видится все-таки проблематичным соединить всю специфику различных государственных органов и унифицировать процедурные моменты обжалования актов и действий, к примеру, Главного управления по вопросам миграции Министерства внутренних дел Российской Федерации и ФНС России. В связи с этим представляется верным мнение, согласно которому налоговый спор обладает своей спецификой, а поэтому необходимо дополнять налоговое законодательство соответствующими нормами.

В рамках российской действительности видится более целесообразным делать акцент не на создании специализированных налоговых судов (арбитражные суды достаточно эффективно выполняют свою функцию⁴⁶¹), а на повышении эффективности альтернативных институтов урегулирования споров.

Вот почему, на наш взгляд, актуальность рассмотрения данной проблемы выходит далеко за узкие рамки собственно проблем разрешения налоговых споров. Представляется, что данный аспект неразрывно связан с

⁴⁶⁰ См.: Бахрах Д. Н. Нужна специализация судей, а не судов // Рос. юстиция. 2003. № 2. С. 25.

⁴⁶¹ Согласно статистике арбитражные суды за год рассматривают порядка 90 % поступивших в суд заявлений (см.: Таблица основных показателей работы арбитражных судов Российской Федерации // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : сайт. URL: http://www.arbitr.ru/_upimg/724306690007BEE7080EE56EAB938A93_1.pdf (дата обращения: 03.08.2017).

глубинными, концептуальными задачами обновления налоговой политики Российского государства, повышения эффективности применения административных процедур.

Помимо основной задачи по разрешению конкретного спора институт досудебного обжалования параллельно призван находить пути совершенствования законодательства, исключения систематических ошибок и обеспечения равных условий для всех участников налоговых правоотношений.

Несомненно, лучшей формой существования права является диалог между государством и бизнесом. В России среди одних из самых эффективных органов можно выделить Коллегию медиаторов (юридических профессиональных посредников) при Торгово-промышленной палате, Международный коммерческий арбитражный суд, Третейский суд при Российском союзе промышленников и предпринимателей и др. Начало работы этих институтов свидетельствует о направленности российского бизнеса на разрешение финансовых споров в том числе и альтернативными способами. Показавшее свою результативность во всем мире альтернативное разрешение налоговых споров должно доказать свою эффективность и в России.

На наш взгляд, главной задачей является детальное урегулирование последовательности действий участников налогового спора. Неэффективность действующего механизма обусловлена в первую очередь фрагментарностью правового регулирования рассматриваемых правоотношений.

Видится целесообразным устранить обозначенные недостатки, в том числе путем реализации предложений, изложенных в настоящем исследовании. Альтернативные способы урегулирования споров и досудебный порядок разрешения спора будет эффективен только при комплексном подходе и системной регламентации прав и обязанностей сторон спора, последствий принятых решений.

Подводя итог рассмотрению основных концепций досудебного урегулирования налоговых споров, а также принимая во внимание современные тенденции арбитражной практики, международный опыт досудебного урегулирования налогового спора и исследования, проведенные в рамках настоящего диссертационного исследования, видится целесообразным повышение эффективности процедур рассмотрения налоговых споров в следующих направлениях:

1. Реформирование досудебного порядка должно осуществляться путем четкой регламентации производства по жалобе в вышестоящем налоговом органе. Налогоплательщику (его представителю) должна быть обеспечена возможность участия во всех этапах досудебного обжалования налогового спора (в том числе при обжаловании решений налоговой инспекции в вышестоящий налоговый орган).

До направления иска в арбитражный суд должны быть созданы правовые инструменты, направленные на взаимодействие сторон спора и достижение соглашения по сути спора. Представитель налогоплательщика должен иметь право представлять интересы налогоплательщика на всех стадиях реализации его прав. В связи с этим дискуссионным в настоящее время является вопрос о явке налогоплательщика (его представителя) в рамках обжалования решений налоговых органов в вышестоящий налоговый орган. Вопрос о праве налогоплательщика присутствовать при рассмотрении жалобы актуализировался в условиях обязательности досудебного обжалования. Как показала практика, значительная часть жалоб основывалась на аргументах и доказательствах, которые уже излагались в возражениях по актам налоговых проверок.

В качестве общих недостатков существующего административного порядка можно отметить, что обычно жалобы разрешаются заинтересованными органами исполнительной власти негласно, в отсутствие лица, подавшего жалобу. Кроме того, административный порядок

рассмотрения жалоб в меньшей степени по сравнению с судебным порядком урегулирован процессуально⁴⁶².

Официальная позиция контролирующих органов заключается в отсутствии необходимости по извещению и вызову налогоплательщика для рассмотрения его жалобы. Так, в письме Минфина России от 24.06.2009 № 03-02-07/1-323⁴⁶³ финансовое ведомство разъясняет, что нормы НК не обязывают вышестоящий налоговый орган привлекать налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения его апелляционной жалобы. Повторное исследование материалов в присутствии налогоплательщика, не заявившего иных доводов и не представившего при подаче жалобы дополнительных документов, в ряде случаев нецелесообразно.

Исходя из анализа постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.09.2010 № 4292/10 по делу № А04-3308/2009⁴⁶⁴, обязанность обеспечения присутствия налогоплательщика при рассмотрении жалобы также не предусмотрена. Положения ст. 101 НК, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, не подлежат расширительному толкованию и не могут применяться к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом, поскольку из норм гл. 20 НК возможность подобного применения не следует.

Данная точка зрения получает поддержку как в судебной практике (см. постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 06.11.2013 по делу № А46-29024/2012⁴⁶⁵, постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.01.2012 по делу № А06-3217/2011⁴⁶⁶ и др.), так и в научных кругах⁴⁶⁷.

⁴⁶² См.: Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2012.

⁴⁶³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁶⁴ См.: ВВАС РФ. 2010. № 12.

⁴⁶⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁶⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Однако есть и противоположное мнение по указанной проблематике. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.11.2009 № Ф03-6158/2009 по делу № А04-3942/2009⁴⁶⁸ суд сделал вывод о том, что в НК не урегулирован порядок рассмотрения вышестоящим органом жалоб налогоплательщиков. В связи с этим возможно применение по аналогии норм ст. 101 НК, в частности норм об обязательном уведомлении лица о дате и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Судом установлено, что вышестоящий налоговый орган не приглашал предпринимателя на рассмотрение его жалобы, тем самым лишил налогоплательщика права на защиту своих интересов. Следовательно, решение Управления ФНС России является незаконным.

А в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.06.2010 по делу № А63-18334/2009⁴⁶⁹ суд указал, что согласно п. 7 ст. 3 НК неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Поэтому положения ст. 101 НК об извещении заявителя о времени и месте рассмотрения материалов проверки должны применяться при рассмотрении жалобы вышестоящим налоговым органом, т. е. налогоплательщик должен быть извещен о времени и месте рассмотрения жалобы и вправе участвовать в ее рассмотрении⁴⁷⁰.

В научной среде нет единого мнения относительно необходимости закрепления в законе участия представителя налогоплательщика в рассмотрении материалов жалобы в вышестоящем налоговом органе. Так, отдельные правоведы полагают, что участие налогоплательщика при

⁴⁶⁷ См.: Налоги и страховые взносы, начисляемые на выплаты работникам / А. В. Брызгалин [и др.] // *Налоги и финансовое право*. 2009. № 6; Цанова Е. С. Досудебное обжалование решений налоговых органов // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. 2009. № 2 и др.

⁴⁶⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁶⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷⁰ См.: Ровинский М. Изменения в сфере налогового администрирования // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2013. № 10. С. 42–47.

рассмотрении жалобы должно быть обязательным во всех случаях⁴⁷¹. В то же время существуют научные исследования, в которых высказывается диаметрально противоположное мнение. В обоснование второй позиции приводятся аргументы, что по результатам рассмотрения жалобы (в том числе об ее удовлетворении) решение может быть вынесено в достаточно непродолжительный срок — в течение нескольких дней. Закрепление в законе обязанности вышестоящего налогового органа по извещению налогоплательщика о рассмотрении его жалобы сделает невозможным применение оперативного реагирования, в то время как динамизм в разрешении спора является одной из признанных позитивных черт административной процедуры. «Чем больше правовых средств имеют участники административного процесса, тем продолжительнее становится процесс», — отмечал Ю. Н. Старилов⁴⁷².

Институт досудебного обжалования изначально создавался как эффективный инструмент правовой защиты налогоплательщиков: снижение нагрузки на суды и представительство в вышестоящем налоговом органе снизят вероятность «формального подхода» к рассмотрению жалоб налогоплательщиков.

При введении полноценной системы апелляционного обжалования трансфертного ценообразования очень важно, чтобы вышестоящий контролирующий орган был нацелен на детальный анализ потупивших материалов, а не ориентировался изначально на солидарную с нижестоящим налоговым органом позицию. Т. К. Андреева, например, отмечает: «В ряде случаев создается впечатление, что вышестоящий налоговый орган, куда подается жалоба, стремится поддержать решение нижестоящего органа, а не урегулировать конфликт между государством и налогоплательщиком. А ведь

⁴⁷¹ См.: Балакирева М. И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 45, 90; Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2006. С. 170.

⁴⁷² Старилов Ю. Н. Из публикаций последних лет: воспоминания, идеи, мнения, сомнения... // Сб. избр. науч. тр. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2010. С. 287.

именно эту цель преследует досудебный порядок обжалования. Фактически получилось, что обращение в вышестоящий налоговый орган означает отложение решения вопроса в суде. А следовало бы, реализуя идеи законодателя, принять меры, направленные на урегулирование спора внутри ведомства»⁴⁷³.

Исключение формального подхода к рассмотрению жалоб налогоплательщиков можно достичь прежде всего глубоким анализом аргументов, которые сторона озвучивает в рамках устных пояснений лицу, рассматривающему жалобу. Вместе с тем, как указывают некоторые эксперты, принцип заслушивания не является абсолютным и из него возможны исключения. Основными причинами для этого могут быть следующие: 1) для вынесения справедливого решения в конкретных обстоятельствах в заслушивании нет необходимости; 2) по обстоятельствам дела заслушивание невозможно (пример — решение офицера полиции об аресте); 3) веские политические или моральные причины (как, например, интересы национальной безопасности)⁴⁷⁴.

По нашему мнению, необходимо в законодательном порядке урегулировать указанную область правоотношений и закрепить в ст. 140 НК обязанность по извещению налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов досудебного обжалования. Сейчас же вызов налогоплательщика может осуществляться по просьбе налогоплательщика в случае, если налоговый орган выявит какие-то противоречия или неясности (п. 2 ст. 140 НК).

Однако указанная норма должна носить заявительный характер, т. е. налоговый орган обязан осуществить рассмотрение материалов

⁴⁷³ Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ, заслуженным юристом РФ, членом Совета при Президенте РФ по совершенствованию судебной системы Т. К. Андреевой // Законодательство. 2010. № 6. С. 6–7.

⁴⁷⁴ См.: Галлиган Д., Полянский В. В., Стариков Ю. Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. М. : Юристъ, 2002. С. 282, 303.

апелляционного обжалования в случае, если в самой жалобе содержится такая просьба организации, как это осуществляется в ряде государств ОЭСР.

Среди преимуществ закрепления в законодательстве права на участие представителя налогоплательщика в рассмотрении жалобы следует выделить:

1) обеспечение максимально эффективного и исключаящего формальный подход формата рассмотрения жалобы;

2) реализацию налогоплательщиками права на личное (через представителя) участие в рассмотрении налогового спора;

3) возможность личного пояснения вышестоящему органу специфических вопросов (порядок ведения бухгалтерского и налогового учета нестандартных операций, обоснование неденежных расчетов, целесообразность привлечения компаний нерезидентов, социальный характер применения льгот (например, использование труда инвалидов) и т. д.).

2. Усовершенствование процедуры проведения мероприятий налогового контроля, в частности в рамках проведения дополнительных контрольных мероприятий. Целесообразным видится закрепление в НК положений об обязательности составления дополнительного акта налоговой проверки и ознакомления налогоплательщика с документами и сведениями, полученными в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля.

Составление отдельного документа позволит письменно зафиксировать результаты проведенных дополнительных мероприятий, ознакомить налогоплательщика не только с полученными документами, но и с оценкой налоговым органом данных доказательств, что позволит компании более полно аргументировать свою позицию в рамках досудебных процедур.

В настоящее время практика ввиду отсутствия прямого законодательного регулирования не выработала единого подхода к озвученной проблематике. Часть судов полагает, что при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля подлежит применению

ст. 100 НК, согласно которой обязательно составление акта проверки (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.04.2011 № КА-А40/2303-11, постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 09.02.2009 № А48-424/08-8⁴⁷⁵), ведь вручение налогоплательщику акта — это способ его ознакомления с итогами проверки.

Другие суды (см. постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.03.2012 № А40-39749/11-99-177⁴⁷⁶, постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.09.2011 № А74-3314/2010⁴⁷⁷, определение Верховного Суда РФ от 13.09.2016 по делу № 310-КГ16-5041, А09-6785/2013⁴⁷⁸) и контролирующие органы (см. письмо Минфина России от 26.10.2011 № 03-02-08/112, <письмо> ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ <О налоговых проверках>⁴⁷⁹ (п. 18, 19) указывают, что акт по итогам дополнительных мероприятий составлять не требуется, так как это не предусмотрено НК.

3. Структурирование законодательства о налогах и сборах в целях его максимального упрощения (с сохранением эффективности), устранения пробелов и правовых коллизий. Значительное число налоговых споров связано с неоднозначностью и запутанностью самого налогового законодательства, наличием по одному и тому же вопросу нескольких правовых позиций (обоснованных, например, Конституционным Судом РФ, Верховным Судом РФ, Минфином России, ФНС России), возможностью недобросовестных налогоплательщиков снижать налоговую нагрузку.

Например, до сих пор нет единого понимания о правомерности заявления налоговых вычетов по НДС в последующем периоде по сравнению с налоговым периодом возникновения права на него⁴⁸⁰. Применительно к

⁴⁷⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁷⁹ См.: Официальные документы (Еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). 2012. 2–8 окт. (п. 7–14),

⁴⁸⁰ Подробнее см.: *Сибиряков Н.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // *Налоги.* 2015. № 2. С. 8–14; *Долгополов О. И.* О некоторых вопросах правовой природы процентов, начисляемых на излишне взысканные (несвоевременно возвращенные) суммы налогов.

альтернативным формам урегулирования споров это позволит как раз в форме законодательного закрепления либо письменного официального разъяснения избежать нарушения законодательства налогоплательщиками и, как прямое следствие, возникновения налогового спора.

Налог на добавленную стоимость вообще является наиболее непрозрачным в системе российских налогов. В условиях существования этого налога компаниям выгодно совершать сделки с привлечением фирм-однодневок, чтобы существенно сократить налоговую нагрузку. Очевидно, что любое сотрудничество с налоговыми органами предполагает отказ от сомнительных с точки зрения закона операций и легализацию основной части бизнеса, что значительно увеличит налоговую нагрузку.

В данной связи стоит обратиться к системе регистрации налогоплательщиков НДС наравне с используемой системой электронных счетов-фактур, что позволит частично решить проблему «нелегальной возмещаемости». Учет налогоплательщиков — это информационная работа всей налоговой системы⁴⁸¹.

4. На практике нерешенным остается вопрос относительно количества и конкретики обжалования актов налоговых органов, а именно вопрос о том, необходимо ли обжаловать и решение инспекции ФНС России, и решение вышестоящей организации. В случае если вышестоящий налоговый орган оставляет без удовлетворения жалобу налогоплательщика, в суд обжалуется именно решение налогового органа (см. постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.12.2010 по делу № А33-4578/2010⁴⁸²).

В постановлении Второго арбитражного апелляционного суда от 27.08.2012 по делу № А29-2806/2012⁴⁸³ суд указал, что решение

Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2015; *Семенухин В. В.* Налог на добавленную стоимость: момент применения вычетов // *Налоги*. 2014. № 25. С. 7–12.

⁴⁸¹ См.: *Мишустин М. В.* Механизм государственного налогового администрирования в России : дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. С. 108.

⁴⁸² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁸³ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

вышестоящего органа самостоятельно не нарушает права общества, так как обязанность по уплате налога и пеней установлена инспекцией по результатам камеральной проверки.

В постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28.05.2012 по делу № А79-8055/2011⁴⁸⁴ указано, что само по себе решение вышестоящего налогового органа об оставлении решения нижестоящего налогового органа без изменения не нарушает прав и интересов налогоплательщика. Нормами налогового законодательства не предусмотрено судебное обжалование принятого по апелляционной жалобе налогоплательщика решения вышестоящего налогового органа отдельно от обжалованного в таком порядке решения.

Имеется также судебная практика, указывающая на необходимость обжалования решения инспекции в редакции решения управления (см. определение Верховного Суда РФ от 25.01.2016 № 302-КГ15-18051 по делу № А74-3646/2014⁴⁸⁵, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.09.2015 № Ф01-3709/2015 по делу № А29-587/2014⁴⁸⁶, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2010 по делу № А48-1883/2010⁴⁸⁷). Данной точки зрения придерживается и автор, обосновывая это тем, что, рассматривая законность вынесенного инспекцией решения, вышестоящий орган является последующим звеном рассмотрения материалов проверки. Такое вертикальное рассмотрение закрепляет возможность дачи оценки уже установленным фактам, ведь решение вышестоящего органа может появиться только после совершения соответствующих действий (вынесение решения по проверке, проведение допроса сотрудников, нарушение процессуальных сроков и т. д.) нижестоящей инспекцией.

⁴⁸⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁸⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁸⁶ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁸⁷ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Таким образом, считаем, что налогоплательщик должен обжаловать только решение инспекции ФНС России, а в случае если оно изменялось актом вышестоящего органа, то обжаловать решение нижестоящей инстанции в измененной редакции.

5. Реформирование законодательства должно идти по пути соблюдения баланса публичных и частных интересов, в том числе и государственных интересов. Например, в настоящее время существует различная судебная практика относительно возможности корректировки управлением ФНС России решения нижестоящего органа (см. определение Верховного Суда РФ от 18.12.2015 № 309-КГ15-16975 по делу № А76-17729/2014⁴⁸⁸, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.04.2013 по делу № А13-10428/2012⁴⁸⁹, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.04.2013 по делу № А45-17608/2012⁴⁹⁰).

Некоторыми правоведами отмечается, что системное толкование норм, регулирующих правоотношения, связанные с реализацией полномочий вышестоящих налоговых органов, позволяет сделать вывод о невозможности принятия решения, возлагающего на налогоплательщика дополнительные налоговые обязанности (например, уплата недоимки, пеней, штрафа в большем размере), по итогам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика⁴⁹¹.

Однако в данном случае не все так однозначно. Безусловно, вышестоящий налоговый орган не может осуществлять новые доначисления (например, поставить под сомнение начисление процентов по договору займа, если нижестоящий налоговый орган не признавал данные расходы необоснованными), но в то же время считаем, что не будет нарушением законодательства, если вышестоящий налоговый орган пересмотрит позицию

⁴⁸⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁸⁹ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁹⁰ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁹¹ *Бабкин А. И.* Мировые соглашения и способы внесудебного разрешения налоговых споров. С. 79.

по спорному эпизоду (например, даст новую оценку доказательствам, определит реальный размер налоговой обязанности и отменит часть налоговых доначислений и т. д.). Данное мнение подтверждается и судебной практикой.

Например, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.07.2010 № КА-А40/7846-10 по делу № А40-151285/09-90-1105⁴⁹² отмечено, что поручение Управления ФНС России не является превышением полномочий. Управление своим решением лишь обязало инспекцию вынести решение с соблюдением процедуры, установленной НК, обеспечив представителю налогоплательщика возможность реализации права на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Некоторые ученые, исследуя вопрос о возможности принятия решения, ухудшающего положение налогоплательщика, обоснованно отмечают, что указанная проблематика в настоящее время является открытой⁴⁹³.

При рассмотрении данного вопроса мы аргументируем свою позицию относительно правомерности корректировки Управлением ФНС России решения инспекции следующим. Суть досудебного урегулирования спора заключается в необходимости всестороннего анализа деятельности налогоплательщика и неотвратимости наказания в случае совершения налогового правонарушения. Как отмечено в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 05.11.2013 по делу № А55-4260/2013⁴⁹⁴ и определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.01.2011 № ВАС-11805/10 по делу № А63-9252/2009-С4-33⁴⁹⁵, по своей сути апелляционный порядок обжалования не подразумевает пересмотр не вступившего в законную силу решения налогового органа по существу.

⁴⁹² Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁹³ См.: *Супотницкий С.* Вправе ли УФНС доначислить налоги по жалобе? // Практическая бухгалтерия. 2009. № 4. С. 25; *Голованов Г. Р.* Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров // Законы России: опыт, анализ, практика. 2014. № 3.

⁴⁹⁴ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁹⁵ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Иными словами, Управление ФНС России по субъекту РФ не вправе выйти за пределы квалификации тех нарушений, которые были выявлены нижестоящей инспекцией в рамках проводимых контрольных мероприятий.

В <письме> ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 «О рассмотрении запроса» указано, что положения НК, которые в том числе определяют досудебный порядок урегулирования налоговых споров, не дают ответов на целый ряд практических вопросов⁴⁹⁶. Фрагментарность правового регулирования и необходимость принятия соответствующих правовых норм признается как исследователями⁴⁹⁷, так и представителями государственной власти.

6. Актуальными остаются и вопросы статуса лиц, подающих жалобу, а также подтверждения такового. Взаимосвязанный с ними вопрос — это правовые последствия несоблюдения требований о представительстве, предусмотренных в НК при подаче апелляционной жалобы, а также дифференциация правовых последствий несоблюдения требований к форме и порядку подачи жалобы. Данный вопрос хорошо разработан в процессуальных отраслях. Однако в ходе досудебного обжалования решений налоговых органов на практике возникает вопрос о возможности и допустимости принятия арбитражным судом к рассмотрению жалобы налогоплательщика, которому было отказано в рассмотрении его апелляционной жалобы по существу в связи с неподтверждением полномочий на ее подписание.

Ответ на данный вопрос можно найти в определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.05.2011 № ВАС-4953/11 по делу

⁴⁹⁶ В частности, не регламентированы такие вопросы, как: процессуальное оформление начала (окончания) производства по рассмотрению жалобы; процессуальные права и обязанности налогоплательщика в ходе осуществления досудебного производства по рассмотрению жалобы; процессуальные права и обязанности налоговых органов (должностных лиц налоговых органов) в ходе подготовки и осуществления досудебного производства по рассмотрению жалобы; основания прекращения производства по рассмотрению жалобы при наличии обстоятельств, препятствующих рассмотрению спора по существу; основания оставления жалобы без рассмотрения; требования по содержанию, предъявляемые к жалобам; последствия оставления жалобы без рассмотрения; возможность приостановления течения срока в связи с запросом информации (сведений) от третьих лиц.

⁴⁹⁷ См.: Булаев С. В. Разрешаем налоговый спор во внесудебном порядке // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. № 2. С. 20.

№ А55-5726/2010⁴⁹⁸. Суд исходил из необходимости сохранения установленной ст. 46 Конституции гарантии права на судебную защиту прав и законных интересов, признанных судами по указанному делу обоснованными по существу. При этом суд не отменил принятые нижестоящими судами акты, поскольку в противном случае налогоплательщик в связи с истечением предусмотренных законодательством сроков будет лишен возможности реализовать свое право на защиту. В названном случае Высший Арбитражный Суд РФ учел неполноту правового регулирования института обязательного досудебного урегулирования налоговых споров в части последствий несоблюдения требований, предъявляемых к форме жалобы, а также цели данного института в его взаимосвязи с гарантированным Конституцией правом на судебную защиту.

Что касается полезных инициатив налоговых органов, то, к примеру, в феврале 2013 г. своим приказом ФНС России утвердила актуальную и в настоящее время Концепцию развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы. Этот документ определяет цели, принципы, задачи и основные механизмы развития досудебного урегулирования налоговых споров на указанный период.

Как отмечают в ФНС России, основными направлениями развития досудебного урегулирования налоговых споров, согласно данной Концепции, являются:

- дальнейшее совершенствование порядка досудебного урегулирования налоговых споров и повышение прозрачности процедуры рассмотрения жалоб;
- развитие примирительных процедур;

⁴⁹⁸ Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

- максимальная оперативность и комфортность разрешения налоговых споров во внесудебном порядке;
- совершенствование информирования налогоплательщиков о процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, ее преимуществах;
- создание информационно-аналитических баз решений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, анализ судебной практики по налоговым спорам, перешедшим в судебную стадию разрешения;
- мотивация налогоплательщиков к внесудебному разрешению налоговых споров;
- широкое использование современных информационных технологий⁴⁹⁹.

Совершенствование налоговых правоотношений, по нашему мнению, должно развиваться по пути создания более комфортных и понятных условий для налогоплательщика с целью повышения доверия к налоговым инспекциям, уверенности в объективности и профессионализме работников налоговых органов.

Стабильность законодательства (четко урегулированные процессы проведения контрольных мероприятий и порядка их обжалования, закрепление прав и обязанностей участников налоговых правоотношений и т. д.) является залогом развития экономики государства. Все вносимые законодательные изменения должны не только устранять существующие пробелы, но и быть направлены на упрощение всех ключевых элементов налоговых процедур (порядок расчета налогов, удобство представления налоговых деклараций и взаимодействия с налоговым инспектором и т. д.).

Налоговая политика государства должна строиться по принципу разумного налогового маневра, при котором вносимые изменения создают благоприятный экономический климат для развития бизнеса и

⁴⁹⁹ См.: Ломакин А. Налоговые споры по начислению налога на землю // Жилищное право. 2013. № 5, 6.

одновременно обеспечивают рост налоговых поступлений в бюджет. В качестве общей тенденции развития налогового администрирования проведенное исследование позволяет спрогнозировать дальнейшее снижение уровня налогового контроля в отношении добросовестных налогоплательщиков и повышенное внимание к компаниям, в отношении которых имеются обоснованные предположения о рисковом характере их деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Споры, вытекающие из налоговых правоотношений (налоговые споры), являются своего рода исключением из нормального функционирования и развития правоотношений в области налогов и сборов. Ведь априори предполагается, что все налогоплательщики должны добросовестно и в полном объеме исполнять свои налоговые обязательства и лишь в случае выявления фактов неуплаты налогов государственные органы в императивном порядке осуществляют принудительное взыскание налогов с налогоплательщика.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что предметом спора не всегда являются выявленные факты нарушения законодательства (например, взаимодействие с недобросовестными контрагентами). В ряде случаев основанием для возникновения спора служат различные трактовки налоговыми органами и налогоплательщиками одних и тех же положений НК.

Проведенное исследование позволило сделать несколько существенных для законодательства и существующей практики выводов относительно применения альтернативных форм урегулирования налоговых споров:

1. Налоговый спор является начальным основанием для рассмотрения досудебных процедур урегулирования налогового конфликта между налогоплательщиком и государственным органом. Для наиболее эффективного разрешения налоговых споров необходимо четкое и детальное закрепление в законе полномочий сторон спора, а также ориентированность участников досудебных процедур на мирное (досудебное) разрешение сложившейся ситуации, в том числе с использованием выдвинутых в данном диссертационном исследовании предложений.

2. Спор, возникающий из налоговых правоотношений, обладает собственной спецификой. Разрешаемый в рамках медиативных процедур,

налоговый конфликт обладает специфическими субъектным составом (налоговый орган, налогоплательщик, сторонний медиатор), предметом спора (прямое нарушение налогоплательщиком положений закона либо различная трактовка пробелов и коллизий законодательства), моментом возникновения (выявление налоговым органом факта несоответствия деятельности налогоплательщика положениям закона).

3. Предложенное нами определение процедуры урегулирования налогового спора наиболее полно раскрывает правовую природу урегулирования налогового конфликта до обращения налогоплательщиком в судебные инстанции за защитой своих прав.

4. Рассматривая концептуально разрешение налоговых споров, следует особо отметить значимость именно досудебных согласительных процедур. Обосновывается вывод о нецелесообразности (как с точки зрения бюджетного финансирования, так и с точки зрения снижения количества споров с налоговыми органами) создания отдельных налоговых судов (равно как и внешнего по сравнению с ФНС России органа по контролю за налоговой службой), приводятся аргументы в сторону необходимости детального анализа и совершенствования именно досудебных процедур разрешения конфликтов, так как именно на данной стадии продолжается правовой диалог между налоговым органом и налогоплательщиком (с возможным привлечением стороннего медиатора), который путем представления одной из сторон обоснованной и документально подтвержденной правовой позиции может завершить спор еще до обращения в судебные инстанции.

5. Согласно предложенному в настоящем исследовании подходу к оценке нового для российского законодательства института налогового мониторинга (предложено собственное авторское определение) проведение превентивных налоговых процедур (т. е. в рамках предпроверочного анализа, а не в рамках налоговой проверки) должно быть направлено не на привлечение организации к налоговой ответственности, а на ее уведомление

со стороны налоговых органов о выявленных отклонениях в налоговом учете и самостоятельное исправление налогоплательщиком данных налоговой отчетности с доплатой необходимых сумм в бюджет, что позволит исключить основание для дальнейшего спора.

6. Выявлены пробелы в правовом регулировании досудебного порядка рассмотрения налоговых конфликтов. В рамках проведенного исследования дополнена правовая конструкция оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, осуществляемых в рамках налоговой проверки, и предложены конкретные изменения в НК, закрепляющие обязанность налогового органа составлять дополнительный акт проверки по результатам дополнительных мероприятий с обязательным вручением его налогоплательщику и предоставлением достаточного времени для представления возражений.

7. По нашему мнению, развитие досудебных процедур разрешения налоговых конфликтов требует прямого и последовательного закрепления в законодательстве правового статуса налогоплательщика, что подразумевает в первую очередь возможность знакомиться со всеми без исключения результатами контрольных мероприятий, при необходимости копировать их, давать свои пояснения и уточнять информацию, при обосновании уважительности причин непредставления документов в рамках налоговой проверки (например, на основании непредставления налоговым органом части ответов по результатам проведения встречных налоговых проверок, что не позволило организации (индивидуальному предпринимателю) сформировать свою правовую позицию) представлять в вышестоящий налоговый орган дополнительные документы.

8. Проведенный анализ существующей в настоящее время судебной практики свидетельствует о необходимости постоянного контакта между налогоплательщиком и налоговым органом в рамках рассмотрения налоговых споров. Иными словами, стороны должны постоянно и максимально активно находиться в правовом диалоге.

В результате исследования сделан вывод о необходимости обеспечения участия налогоплательщика при рассмотрении материалов апелляционной жалобы (жалобы) в вышестоящем налоговом органе. При этом с целью экономии временных и материальных ресурсов участие представителя налогоплательщика должно носить инициативный со стороны организации характер. Иными словами, налогоплательщик должен уведомить о своем желании принять участие в рассмотрении соответствующих материалов.

9. Обозначена важность такой области налоговых правоотношений, как трансфертное ценообразование, в связи с чем с точки зрения совершенствования процедур урегулирования налоговых конфликтов предлагается доработать формат администрирования данных платежей и сместить акцент по контролю за трансфертными ценами с федерального уровня (ФНС России) на уровень субъектов РФ (управления ФНС России по субъектам) с возможностью досудебного обжалования актов налоговых органов в ФНС России.

В рамках развития согласительных процедур урегулирования налоговых споров отдельное внимание в диссертации уделено заключению соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Среди преимуществ заключения соглашения о налоговом мониторинге можно выделить прежде всего получение мотивированного мнения налогового органа о налоговых последствиях совершения организацией юридических действий до момента составления налоговой отчетности.

10. Поскольку налицо общая направленность законодателя на дистанционный обмен документами между налоговыми органами и налогоплательщиками (уже сейчас активно с помощью, например, удаленных каналов связи и Интернета в налоговый орган представляются налоговые декларации, счета-фактуры, налогоплательщику направляются требования о предоставлении документов), целесообразным видится предоставление возможности подачи и жалобы налогоплательщика удаленно. Принимая во внимание изложенную выше позицию о необходимости обеспечения участия

представителя налогоплательщика в вышестоящем органе, следует дополнить, что с учетом современных технологий также может быть обеспечено и удаленное участие лица при рассмотрении материалов жалобы, например по видеоконференции.

11. Отдельное внимание в рамках проведенного исследования уделено правовому статусу налогового консультанта, т. е. профессионального юриста, обладающего глубокими познаниями в области налогового права и представляющего интересы налогоплательщика в процессе обжалования актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц. Указано, что при соблюдении определенных требований объединения специалистов (практикующих юристов и специалистов в области научных исследований) могут стать основой для создания в России института профессиональных посредников (налоговых медиаторов) по разрешению налоговых споров. В данной связи необходимо учитывать и международный опыт. Так, в мировой практике применение медиации дает весьма ощутимые результаты: до 70–80 % споров, разрешаемых с участием медиаторов, заканчиваются соглашением⁵⁰⁰.

12. Подтверждена целесообразность дальнейшей проработки вопроса о принятии единого федерального закона, в котором необходимо предусмотреть как обязательный досудебный порядок разрешения споров, так и различные виды примирительных процедур. При этом сторонам спора должно быть предоставлено право выбора конкретной процедуры.

Обязательный досудебный порядок следует рассматривать как меру, принятую государством во избежание кризиса судебной системы, для обеспечения качественного осуществления правосудия⁵⁰¹.

Стратегической целью развития налоговых отношений является развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров,

⁵⁰⁰ См.: *Серго А.* Медиация в спорах об интеллектуальной собственности // ИС. Авторское право и смежные права. 2017. № 1.

⁵⁰¹ См.: *Правосудие в современном мире.*

позволяющих добиваться разрешения налоговых споров без участия суда, в том числе развитие примирительных процедур, иных внесудебных процедур, позволяющих устранить конфликтные ситуации при обращении в ФНС России без необходимости подачи письменной жалобы, повышение прозрачности процедуры рассмотрения жалоб, упрощение способов взаимодействия, создание условий и стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке.

Активное развитие налоговых правоотношений в области реализации процедур досудебного урегулирования налоговых споров требует соответствующего регулятора, которым является право. В условиях рыночной экономики повышается роль права как инструментария государственного регулирования общественных отношений. В данной связи именно совершенствование правового регулирования процедуры применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, должно стать одним из приоритетных направлений развития российского законодательства о налогах и сборах.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**Нормативные правовые акты, нормативные акты,
решения уполномоченных органов**

1. Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах — членах ЕврАзЭС : Решение № 75 Интеграционного Комитета Евразийского экономического сообщества (принято в г. Москве 05.04.2002) // Информационный бюллетень ЕврАзЭС. — 2003. — № 3.

2. О мерах по недопущению и сокращению чрезмерной рабочей нагрузки на суды : Рекомендация Комитета министров Совета Европы № R(86)12 // Совет Европы и Россия : сб. документов. — М. : Юрид. лит., 2004. — С. 684–686.

3. О способах облегчения доступа к правосудию : Рекомендация Комитета министров Совета Европы № R(81)7 // Совет Европы и Россия : сб. документов. — М. : Юрид. лит., 2004. — С. 676–679.

4. Об альтернативных методах урегулирования споров между административными органами и частными лицами : Рекомендация Комитета министров Совета Европы № Rec(2001)9 // Council of Europe : сайт. — Режим доступа : https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805b047a. — Загл. с экрана.

5. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Рос. газ. — 1993. — 25 дек.

6. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Рос. газ. — 1998. — 12 авг.

7. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 46. — Ст. 4532.

8. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 31 дек.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.

11. О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» : Федеральный конституционный закон от 05.02.2014 № 4-ФКЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 6. — Ст. 551.

12. Об арбитражных судах в Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 04.06.2014 № 8-ФКЗ // СЗ РФ. — 1995. — № 18. — Ст. 1589.

13. О государственной налоговой службе РСФСР : Закон РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 // Рос. газ. — 1992. — 10 марта.

14. О налогах с предприятий, объединений и организаций : Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 // ВСНД и ВС СССР. — 1990. — № 27. — Ст. 522.

15. О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации : Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 6. — Ст. 548.

16. О международном коммерческом арбитраже : Закон РФ от 07.07.1993 № 5338-1 // Рос. газ. — 1993. — 14 авг.

17. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // ВСНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492.

18. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // ВСНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492.

19. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Рос. газ. — 2011. — 9 дек.

20. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ // Рос. газ. — 1996. — 28 нояб. (утратил силу).

21. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 30 (Ч. 1). — Ст. 4575.

22. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 31 (Ч. 1). — Ст. 3436.

23. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования : Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4198.

24. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ // Рос. газ. — 2013. — 5 июля.

25. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ // Рос. газ. — 2014. — 7 нояб.

26. О третейских судах в Российской Федерации : Федеральный закон от 24.07.2002 № 102-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 30. — Ст. 3019.

27. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации) : Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4162.

28. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам : Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 // СЗ РФ. — 1998. — № 52. — Ст. 6393.

29. О бюджетной политике в 2012–2014 годах : Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 // Парламент. газ. — 2011. — 1–7 июля.

30. О федеральной целевой программе «Развитие судебной системы России» на 2007–2012 годы : постановление Правительства РФ от 21.09.2006 № 583 // СЗ РФ. — 2006. — № 41. — Ст. 4248.

31. Основные направления налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов (одобр. Правительством РФ 30.05.2013). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

32. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» : распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р // СЗ РФ. — 2014. — № 7. — Ст. 711.

33. Об утверждении Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке : приказ МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290 // Экономика и жизнь. — 2001. — № 38 (утратил силу).

34. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : приказ Минфина России от 02.07.2012 № 99н // Рос. газ. — 2012. — 28 нояб.

35. Письмо Минфина России от 02.02.2015 № 03-01-18/3949. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

36. Письмо Минфина России от 03.12.2014 № 03-01-18/61817. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Письмо Минфина России от 06.02.2013 № 03-01-18/2676. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

38. Письмо Минфина России от 10.02.2014 № 03-01-18/5232. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

39. Письмо Минфина России от 13.01.2014 № 03-01-18/349. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Письмо Минфина России от 22.01.2015 № 03-01-13/01/69542. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

41. Письмо Минфина России от 24.02.2012 № 03-01-18/1-13 // Документы и комментарии. — 2012. — № 10.

42. Письмо Минфина России от 24.06.2009 № 03-02-07/1-323. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

43. Письмо Минфина России от 26.10.2011 № 03-02-08/112. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

44. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014 год и плановый период 2015–2017 годов // Минфин России : офиц. сайт. — Режим доступа : http://minfin.ru/common/upload/library/2014/04/main/Rash_kolleg_2014.pdf. — Загл. с экрана.

45. Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах : приказ ФНС России от 09.02.2011 № ММВ-7-7/147@ // Официальные документы (еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). — 2011. — № 9.

46. Об утверждении информационного ресурса «Трансфертная цена» : приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

47. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы : приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

48. О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган : <информационное сообщение> ФНС России от 15.02.2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

49. <О налоговых проверках> : <письмо> ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ // Официальные документы (Еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). — 2012. — 2–8 окт.(п. 7–14).

50. О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения : <письмо> ФНС России от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

51. О направлении разъяснений Минфина России о порядке применения пункта 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации : <письмо> ФНС России от 03.02.2017 № БС-4-21/1991. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

52. О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля : <письмо> ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

53. О представлении уведомления о контролируемых сделках, совершенных в 2014 году : письмо ФНС России от 24.04.2015 № ЕД-4-13/7083@ // Экономика и жизнь (Бухгалтерское прил.). — 2015. — № 17.

54. О рассмотрении запроса : <письмо> ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

55. Письмо ФНС России от 17.12.2014 № ЕД-4-2/26194. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Решение ФНС России от 03.02.2017 № СА-3-9/684@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Решение ФНС России от 05.02.2016 № СА-3-9/425@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Решение ФНС России от 19.07.2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

59. Решение ФНС России от 22.03.2016 № СА-3-9/1218@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

60. Решение Управления ФНС России <по субъекту РФ> от 03.07.2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

61. О местных налоговых органах (Положение) : Постановление Наркомфина РСФСР от 2 августа 1919 г. // СУ РСФСР. — 1919. — № 38. — Ст. 379.

62. О передаче местных органов Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов СССР в ведение министерств финансов союзных республик : Постановление Совмина СССР от 3 мая 1956 г. № 583. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

63. Положение о взимании налогов (утв. ЦИК СССР, СНК СССР 2 октября 1925 г.) // Известия ЦИК СССР и ВЦИК. — 1925. — № 235.

64. О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций : Закон СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-1 // ВСНД и ВС СССР. — 1990. — № 22. — Ст. 394.

65. <О Положении об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Государственной налоговой службы Российской Федерации > : письмо Государственной налоговой службы Российской Федерации от 04.06.1997 № ВК-6-11/423 // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. — 1997. — № 8.

Судебная практика

66. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П // ВКС РФ. — 2005. — № 4.

67. <Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Траст” на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации> : Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2004 № 454-О. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

68. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Нефтяная акционерная компания “Аки-отыр” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 № 2885-О. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

69. По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П // СЗ РФ. — 2007. — № 28. — Ст. 3479.

70. О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 // БВС РФ. — 2016. — № 4.

71. Определение Верховного Суда РФ от 09.03.2017 № 305-КГ17-199 по делу № А40-211438/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

72. Определение Верховного Суда РФ от 11.11.2016 № 303-КГ16-14624 по делу № А51-24965/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Определение Верховного Суда РФ от 13.09.2016 по делу № 310-КГ16-5041, А09-6785/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Определение Верховного Суда РФ от 18.12.2015 № 309-КГ15-16975 по делу № А76-17729/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

75. Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

76. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2016 № 302-КГ15-18051 по делу № А74-3646/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

77. Определение Верховного Суда РФ от 27.02.2017 № 305-КГ16-20989 по делу № А40-78527/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

78. Определение Верховного Суда РФ от 27.02.2017 № 305-КГ16-21249 по делу № А40-238961/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

79. Апелляционное определение Верховного Суда РФ от 30.03.2017 № 3-АПГ17-1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

80. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

81. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего

Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5 // ВВАС РФ. — 2001. — № 7 (утратило силу).

82. О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.10.1996 № 13 // ВВАС РФ. — 1997. — № 1

83. О примирении сторон в арбитражном процессе : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 // Вестник экономического правосудия РФ. — 2014. — № 9.

84. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.10.2005 № 7445/05 // ВВАС РФ. — 2006. — № 2.

85. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.04.2009 № 6284/07 по делу № А42-6681/2005. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

86. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.07.2012 № 6791/11 // ВВАС РФ. — 2012. — № 11.

87. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.03.2012 № 16067/11 // ВВАС РФ. — 2012. — № 7.

88. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.01.2009 № 2236/07 // ВВАС РФ. — 2009. — № 5.

89. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.05.2008 № 18118/07 по делу № А40-61144/04-111-588 // ВВАС РФ. — 2008. — № 7.

90. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.09.2010 № 4292/10 по делу № А04-3308/2009 // ВВАС РФ. — 2010. — № 12.

91. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.03.2011 № 13923/10 // ВВАС РФ. — 2011. — № 7.

92. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.09.2010 № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302 // ВВАС РФ. — 2010. — № 12.

93. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 03.08.2012 № ВАС-9658/12 по делу № А40-40384/11-129-180. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

94. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 04.02.2014 № ВАС-156/14 по делу № А76-23657/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

95. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 15.01.2014 № ВАС-19295/13 по делу № А53-33619/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

96. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 20.01.2011 № ВАС-11805/10 по делу № А63-9252/2009-С4-33. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

97. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 27.05.2011 № ВАС-4953/11 по делу № А55-5726/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

98. Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.04.2009 № ВАС-2199/09. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

99. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 // ВВАС РФ. — 2006. — № 12.

100. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.04.2014 по делу № А79-3311/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

101. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28.05.2012 по делу № А79-8055/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

102. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 03.09.2013 по делу № А78-948/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

103. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.12.2010 по делу № А33-4578/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

104. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.09.2011 № А74-3314/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

105. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.06.2014 № Ф03-1981/2014 по делу № А16-981/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

106. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 16.11.2009 № Ф03-6158/2009 по делу № А04-3942/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

107. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.04.2013 по делу № А03-7880/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

108. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 06.11.2013 по делу № А46-29024/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

109. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 по делу № А03-2466/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

110. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.11.2012 по делу № А27-15325/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

111. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.05.2014 по делу № А46-7453/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

112. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.03.2010 по делу № А03-10603/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

113. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.04.2013 по делу № А45-17608/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

114. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа в от 17.05.2010 № КА-А40/4879-10 по делу № А40-96067/09-76-646. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

115. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.02.2013 по делу № А40-50848/12-91-285. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

116. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.04.2011 № КА-А40/2303-11 по делу № А40-69307/10-76-335. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

117. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2011 № КА-А40/4982-11 по делу № А40-92328/10-20-489. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

118. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.03.2010 № КА-А41/2833-10 по делу № А41-К2-11688/07. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

119. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.07.2010 № КА-А40/7751-10. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

120. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.02.2013 по делу № А40-50813/12-91-284. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

121. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.07.2010 № КА-А40/7846-10 по делу № А40-151285/09-90-1105. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

122. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.02.2013 по делу № А40-8920/11-116-23. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

123. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.01.2013 по делу № А40-50811/12-99-283. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

124. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.03.2012 № А40-39749/11-99-177. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

125. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.04.2012 по делу № А40-40384/11-129-180. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

126. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21.03.2013 по делу № А12-9589/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

127. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.01.2012 по делу № А06-3217/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

128. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 05.11.2013 по делу № А55-4260/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

129. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.07.2013 по делу № А13-6661/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

130. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.05.2013 по делу № А26-4897/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

131. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.11.2007 по делу № А56-7098/2007. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

132. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.04.2013 по делу № А13-10428/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

133. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.02.2010 по делу № А05-10066/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

134. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.03.2014 по делу № А21-3697/2013. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

135. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.02.2014 № Ф07-10325/2013 по делу № А42-7952/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

136. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу № А56-94331/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

137. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.09.2013 по делу № А53-33619/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

138. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.06.2010 по делу № А63-18334/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

139. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 02.08.2013 № Ф09-6568/13 по делу № А60-42067/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

140. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 06.09.2013 № Ф09-8681/13 по делу № А76-16958/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

141. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 15.10.2012 № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

142. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 09.02.2009 № А48-424/08-8. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

143. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.02.2017 № Ф01-6055/2016, Ф01-124/2017 по делу № А79-10747/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

144. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.09.2015 № Ф01-3709/2015 по делу № А29-587/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

145. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2017 № Ф02-7242/2016 по делу № А33-1966/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

146. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 06.11.2015 № Ф03-4596/2015 по делу № А51-20363/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

147. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.03.2015 № Ф04-16634/2015 по делу № А46-7275/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

148. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.03.2017 № Ф05-1527/2017 по делу № А41-107948/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

149. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.07.2015 № Ф05-8680/2015 по делу № А41-46433/14. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

150. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.11.2014 № Ф05-5198/2014 по делу № А40-18263/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

151. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.11.2014 № Ф05-13046/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

152. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.02.2017 № Ф05-21679/2016 по делу № А40-250229/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

153. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.09.2014 № Ф05-10622/14 по делу № А40-125739/13. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

154. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 06.06.2016 № Ф06-8750/2016 по делу № А12-37824/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

155. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.04.2017 № Ф06-19201/2017 по делу № А12-25529/2016. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

156. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.01.2017 № Ф07-11691/2016 по делу № А56-92390/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

157. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.04.2015 № Ф08-1351/2015 по делу № А53-9427/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

158. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 27.08.2012 по делу № А29-2806/2012. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

159. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2010 по делу № А48-1883/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

160. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2012 по делу № А38-7014/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

161. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.05.2015 № 15АП-2186/2015 по делу № А32-19022/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

162. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.03.2016 № 17АП-1788/2016-АКу по делу № А60-53612/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

163. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 16.12.2015 по делу № А33-21422/2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

164. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2015 № 13АП-14131/2015 по делу № А56-16909/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

165. Постановлении Третьего арбитражного апелляционного суда от 04.02.2016 по делу № А33-21021/2015. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

166. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 20.01.2017 по делу № А40-123426/16-140-1066. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Научная и учебная литература

167. *Ault Hugh, J. Comparative income taxation: a structural analysis / J. Ault Hugh, J. Arnold Brian. — New York, 2004.*
168. *Rafafaelli, L. Candonofiscale 1999 / L. Rafafaelli. — Milano : IlMondo, 2000.*
169. *Tax dispute resolution: a new chapter emerges. — Ernst & Young, 2010.*
170. *Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной. — М. : ВГНА Минфина России, 2012.*
171. *Арбитражный процесс : учебник / А. В. Абсалямов [и др.] ; отв. ред. В. В. Ярков. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Инфотропик Медиа, 2010.*
172. *Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Разделы I–II : постатейный науч.-практ. комментарий / под общ. ред. В. А. Гуреева ; науч. ред. В. В. Гущин. — М., 2013. — (Б-чка «Российской газеты»).*
173. *Баев, О. Я. Конфликтные ситуации на предварительном следствии: Основы предупреждения и разрешения / О. Я. Баев. — Воронеж, 1984.*
174. *Банников, Р. Ю. Досудебный порядок урегулирования споров / Р. Ю. Банников ; науч. ред. В. В. Ярков. — М. : Инфотропик Медиа, 2012. — Сер. «Гражданский и арбитражный процесс: новые имена & новые идеи». — Кн. 7.*
175. *Бартунаева, Н. Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности / Н. Л. Бартунаева. — М. : Волтерс Клувер, 2007.*
176. *Батарин, А. А. Правовое регулирование исчисления налога : монография / А. А. Батарин ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Юриспруденция, 2014.*
177. *Бернам, У. Правовая система США / У. Бернам. — М., 2006.*

178. *Бржеский, Н. К.* Податная реформа: Французские теории XVIII столетия / Н. К. Бржеский. — СПб., 1888.

179. *Васянина, Е. Л.* Фискальное право России : монография / Е. Л. Васянина ; под ред. С. В. Запольского. — М. : КОНТРАКТ, 2013.

180. *Гайдаенко-Шер, Н. И.* Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров: бесконфликтное общество как основа противодействия коррупции : науч.-практ. пособие / Н. И. Гайдаенко-Шер ; отв. ред. Н. Г. Семилютина. — М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2015.

181. *Галлиган, Д.* Административное право: история развития и основные современные концепции / Д. Галлиган, В. В. Полянский, Ю. Н. Стариков. — М. : Юристъ, 2002.

182. *Годме, П. М.* Финансовое право / П. М. Годме ; пер. и вступ. ст. д-ра юрид. наук, проф. Р. О. Халфиной. — М. : Прогресс, 1978.

183. *Грось, Л. А.* Гражданское и арбитражное процессуальное право — взаимосвязь с материальным правом / Л. А. Грось. — Хабаровск, 1997.

184. *Грундел, Л. П.* Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России : учебник / Л. П. Грундел, Н. И. Малис. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2015.

185. *Демин, А. В.* Принцип определенности налогообложения : монография / А. В. Демин. — М. : Статут, 2015.

186. *Долгополов, О. И.* О некоторых вопросах правовой природы процентов, начисляемых на излишне взысканные (несвоевременно возвращенные) суммы налогов / О. И. Долгополов. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2015

187. *Зайденман, Л. О.* Порядок и способы обжалования административных распоряжений и постановлений / Л. О. Зайденман. — СПб., 1904.

188. *Злобин, Н. Н.* Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. — М. : РПА МЮ РФ, 2003.

189. *Карасева, М. В.* Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М. В. Карасева. — М., 2003.

190. *Кафтанников, А. А.* Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ / А. А. Кафтанников. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2011.

191. *Клейменова, М. О.* Налоговое право : учеб. пособие / М. О. Клейменова. — М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

192. *Ключевский, В. О.* Сочинения : в 9 т. / В. О. Ключевский. — М. : Мысль, 1989. — Т. 6 : Специальные курсы.

193. *Кобалевский, В.* Советское административное право // Административная юстиция: Конец XIX — начало XX века : хрестоматия : в 2 ч. — Воронеж, 2004. — Ч. 2.

194. *Колесниченко, Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие / Т. В. Колесниченко. — М. : Юстицинформ, 2012.

195. Комментарий к Гражданскому процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Т. Т. Алиев [и др.] ; под ред. М. А. Викут. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрайт, 2014. — Сер. «Профессиональные комментарии».

196. Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (поглавный) / О. В. Аксенова [и др.] ; под ред. А. А. Муравьева. — М. : Проспект, 2015.

197. Комментарий к Федеральному закону «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (медиации)» / отв. ред. С. К. Загайнова, В. В. Ярков. — М., 2011.

198. Консалтинг в России: введение в профессиональные методы работы : практ. пособие / под ред. А. П. Посадского. — М. : Национальный фонд подготовки кадров, 1998.

199. Конституция Российской Федерации : доктринальный комментарий (постатейный) / М. П. Авдеенкова [и др.] ; рук. авт. кол. Ю. А. Дмитриев ; науч. ред. Ю. И. Скуратов. — М. : Статут, 2013.
200. *Корф, С. А.* Административная юстиция в России. Кн. 2 : Очерк действующего законодательства / С. А. Корф. — СПб. : Типография Тренке и Фюсно, 1910.
201. *Кучеров, И. И.* Международное налоговое право : учебник / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 2007.
202. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России : курс лекций. — 2-е изд., перераб. и доп. / И. И. Кучеров. — М. : Центр «ЮрИнфоР», 2006.
203. *Кучерявенко, Н. П.* Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Харьков, 2002. — Т. 1 : Генезис налогового регулирования.
204. *Кучерявенко, Н. П.* Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н. П. Кучерявенко. — Киев, 2009.
205. *Лермонтов, Ю. М.* Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Ю. М. Лермонтов. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2016.
206. *Липсиц, И. В.* Экономика без тайн : в 2 кн. / И. В. Липсиц. — М. : Изд-во «Дело ЛТД», 1997. — Кн. 1.
207. *Маркс, К.* Парламент. Голосование 26 ноября. Бюджет Дизраэли // Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. — 2-е изд. — М. : Госполитиздат, 1957. — Т. 8.
208. *Миляков, Н. В.* Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. — М., 2008.
209. *Михайлов, М.* История образования и развития системы русского гражданского судопроизводства до Уложения 1649 года / М. Михайлов. — СПб., 1848.
210. *Мичурин, Ф.* Налог с недвижимых имуществ / Ф. Мичурин, С. Перов. — М. : Типография Вильде, 1911.

211. *Нагорная, Э. Н.* Бремя доказывания в налоговых спорах : монография / Э. Н. Нагорная. — М. : Юстицинформ, 2006.

212. *Нагорная, Э. Н.* Налоговые споры: соотношение гражданского и налогового законодательства / Э. Н. Нагорная. — М., 2004.

213. Налог на прибыль: сложные вопросы из практики налогового консультирования. Часть 2 (прочие и внереализационные расходы, дата признания расходов и другие вопросы) / А. В. Брызгалин [и др.] // *Налоги и финансовое право*. — 2011. — № 7.

214. *Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* — М., 1997.

215. *Налоги и налогообложение / под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина.* — М. : Финансы : ЮНИТИ, 1998.

216. *Налоги и сборы: законодательные новеллы / Ю. В. Гинзбург [и др.] ; под ред. А. А. Ялбулганова.* — М. : Редакция «Российской газеты», 2015. — Вып. 15.

217. *Налоговое право России / под ред. Ю. А. Крохиной.* — М. : НОРМА, 2004.

218. *Налоговое право: Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова.* — М. : Юрайт, 2014.

219. *Налоговое право: Особенная часть / под ред. И. И. Кучерова.* — М. : Юрайт, 2014.

220. *Налоговые нарушения и судебная практика / под ред. Н. А. Артемьева.* — М. : Изд-во Мосфинотдела, 1928.

221. *Научные концепции развития российского законодательства : монография / С. Е. Нарышкин [и др.].* — 7-е изд., доп. и перераб. — М., 2015.

222. *Никитский, А. А.* Популярные лекции по финансовому праву / А. А. Никитский. — СПб., 1902.

223. *Носырева, Е. И.* Альтернативное разрешение налоговых споров в США / Е. И. Носырева. — М., 2005.

224. *Носырева, Е. М.* Классификация альтернативных форм разрешения правовых конфликтов: теория и практика США // Развитие альтернативных форм разрешения правовых конфликтов : учеб.-метод. пособие. — Саратов, 1999.

225. Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров. — М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2014.

226. Очерки истории СССР: XVII век. — М., 1955.

227. *Петухова, Н. Е.* История налогообложения в России IX–XX вв. : учеб. пособие / Н. Е. Петухова. — М., 2008.

228. Положение о государственном промысловом налоге / сост. А. М. Нюренберг. — 6-е изд., испр. и доп. — М., 1916.

229. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / В. Р. Дворецкий [и др.] ; под ред. А. В. Касьянова, Л. В. Чистяковой. — 7-е изд., перераб. и доп. — М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2017.

230. *Починок, А. П.* Фискал / А. П. Починok. — М., 2016.

231. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / Л. Л. Арзуманова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2013.

232. Правосудие в современном мире : монография / В. И. Анишина [и др.] ; под ред. В. М. Лебедева, Т. Я. Хабриевой. — М. : Норма : Инфра-М, 2012.

233. *Райтмайер, К.* Альтернативные способы разрешения споров в административном праве Германии // Процессуальное право и альтернативные способы разрешения споров. Организация деятельности помощника судьи. — М. : Европейская комиссия, 2006.

234. *Рожкова, М. А.* О некоторых чертах сходства мирового соглашения с соглашением, заключаемым по делам, возникающим из публичных правоотношений // Проблемные вопросы гражданского и

арбитражного процессов / под ред. Л. Ф. Лесницкой, М. А. Рожковой. — М., 2008.

235. *Росс, Дж.* Переговоры в стиле Трампа: победа в любой сделке / Дж. Росс. — СПб., 2012.

236. Русская Правда : материалы к изучению истории государства и права СССР. — М., 1962.

237. *Саркисов, А. К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения / А. К. Саркисов. — М. : Априори, 2006.

238. *Сасов, К. А.* Корпоративному юристу о налоговых спорах / К. А. Сасов ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2010.

239. *Сергеевич, В. И.* Лекции и исследования по древней истории русского права / В. И. Сергеевич. — М., 2004.

240. *Слуцкий, М. И.* Основы финансовой науки и политики / М. И. Слуцкий. — М., 1909.

241. *Смолина, О. С.* Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок : монография / О. С. Смолина. — М. : Норма, 2015.

242. *Сперанский, М. М.* У истоков финансового права / М. М. Сперанский, Н. И. Тургенев, М. Ф. Орлов. — М. : Статут, 1998. — Т. 1.

243. *Старилов, Ю. Н.* Административные суды в России: Новые аргументы «за» и «против» / Ю. Н. Старилов. — М., 2004.

244. *Терра Бен, Дж. М.* Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС / М. Дж. Терра Бен. — М. : Морет Эрнст и Янг, 1995.

245. *Титов, Ю. П.* Хрестоматия по истории государства и права России / Ю. П. Титов. — М., 2003.

246. *Толстопятенко, Г. П.* Европейское налоговое право / Г. П. Толстопятенко. — М., 2001.

247. *Тютин, Д. В.* Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2012.

248. Уклонение от уплаты налогов: Проблемы и решения : монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И. А. Майбурова, А. П. Кириенко, Ю. Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ, 2013.

249. *Фриман, М. С.* Промысловый налог по действующему русскому законодательству / М. С. Фриман, Д. И. Шейнес. — М. : Типография В. М. Саблина, 1913.

250. *Хаванова, И. А.* Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И. А. Хаванова. — М. : ИД Юриспруденция, 2016.

251. *Хаванова, И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Юриспруденция, 2013.

252. *Цветков, И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе : практическое пособие по судебной защите / И. В. Цветков. — М. : Волтерс Клувер, 2004.

253. *Черник, Д. Г.* Налоговое консультирование : учеб. пособие / Д. Г. Черник, Л. С. Кирина, В. В. Балакин. — М. : Экономика, 2009.

254. *Шишкин, Р. Н.* Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / Р. Н. Шишкин ; под ред. Н. А. Поветкиной. — М. : Юриспруденция, 2012.

255. *Шувалова, Е. Б.* Налоговое право / Е. Б. Шувалова, Н. Ю. Глубокова, Е. И. Сычева. — М. : МЭСИ, 2003.

256. *Шэксон, Н.* Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах / Н. Шэксон ; пер. с англ. А. А. Калинина. — М. : Эксмо, 2012.

257. *Щекин Д. М.* Налоговое право государств — участников СНГ (общая часть) / Д. М. Щекин. — М. : Статут, 2003.

258. Юридическая конфликтология / под ред. В. Н. Кудрявцева. — М., 1995.

259. Юридическая техника : учебник / Ю. К. Краснов, В. В. Надвикова, В. И. Шкатулла. — М. : Юстицинформ, 2014.

Статьи

260. *Stevens, L. G. M.* Tax supervision — Made to measure. Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration / L. G. M. Stevens, M. Pheijffer, J. G. A. van Broek (ed.) // The Hague. — 2012. — June.

261. Административные запреты и механизмы защиты прав налогоплательщиков — физических лиц. Часть 1 / М. В. Костенников, С. Ю. Корзун, Е. В. Трегубова // Административное и муниципальное право. — 2010. — № 2.

262. Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика / А. В. Брызгалин [и др.] // Налоги и финансовое право. — 2014. — № 12.

263. *Аллахвердова, О. В.* Этапы развития медиации // Третейский суд. — 2007. — № 3.

264. *Аракелова, М. В.* Баланс частных и публичных интересов при альтернативном разрешении споров, возникающих в налоговых правоотношениях // Финансовое право. — 2015. — № 11.

265. *Аракелова, М. В.* Медиация как способ урегулирования налоговых споров // Финансовое право. — 2015. — № 6.

266. *Аракелова, М. В.* Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт // Аудитор. — 2012. — № 6.

267. *Бабкин, А. И.* ВАС о налоговых спорах // Рос. бухгалтер. — 2011. — № 1.

268. *Бабкин, А. И.* Мирные соглашения и способы внесудебного разрешения налоговых споров // Налоговые споры: опыт России и других

стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2009.

269. *Баев, С.* Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. — 2005. — № 9.

270. *Баринов, Н. А.* Об основных положениях теории конвергенции частного и публичного права Н. М. Коршунова // Конвергенция частного и публичного права: экономические, социальные и правовые проблемы : сб. ст. / под ред. В. А. Баркова. — Тирасполь, 2013.

271. *Бахрах, Д. Н.* Нужна специализация судей, а не судов // Рос. юстиция. — 2003. — № 2.

272. *Баценков, Н. Н.* Налоговый контроль за исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость // Финансовое право. — 2015. — № 6.

273. *Болтенко, О. А.* В налогообложении стран Евросоюза растет популярность постсоциалистических идей // Налоговед. — 2009. — № 6.

274. *Большова, А. К.* О примирительной процедуре с участием посредника // Журнал рос. права. — 2008. — № 5.

275. *Боннер, А. Т.* К вопросу о соотношении административной и судебной деятельности / А. Т. Боннер, В. Т. Квиткин // Вестник МГУ. — Сер. 10, Право. — 1972. — № 5.

276. *Борзунова, О. А.* Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов // Налоговые споры: теория и практика. — 2003. — № 1.

277. *Булаев, С. В.* Разрешаем налоговый спор во внесудебном порядке // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2009. — № 2.

278. *Буруккина, О. А.* Налоговая администрация Великобритании: реформы и тенденции // Финансовое право. — 2008. — № 10.

279. *Вахитов, Р. Р.* Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах // Налоговед. — 2005. — № 10.

280. *Воловик, Е.* Обслуживание налогоплательщиков в Дании // Налоговый вестник. — 1996. — № 1.

281. *Гензель, В.* Практика применения горизонтального мониторинга // *Налоговый вестник.* — 2013. — № 6.
282. *Голованов, Г. Р.* Совершенствование процедур урегулирования налоговых споров // *Законы России: опыт, анализ, практика.* — 2014. — № 3.
283. *Головченко, О. Н.* Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза // *Финансовое право.* — 2016. — № 7.
284. *Горкина, Т.* Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам // *Финансовая газ.* — 2017. — № 6.
285. *Григорьева, Т. А.* Мировое соглашение по спорам, затрагивающим публично-правовые интересы: современные проблемы / Т. А. Григорьева, Е. В. Храмова // *Законы России: опыт, анализ, практика.* — 2011. — № 8.
286. *Гришаева, В.* Связанные стороны и взаимозависимые лица // *эж-Юрист.* — 2013. — № 46.
287. *Грищенко, А.* Досудебное урегулирование налоговых споров // *Аудит и налогообложение.* — 2014. — № 8.
288. *Губаева, Т. В.* Лингвистические правила законодательной техники / Т. В. Губаева, А. С. Пиголкин // *Проблемы юридической техники : сб. ст. / под ред. В. М. Баранова.* — Н. Новгород, 2000.
289. *Демин, А. В.* Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // *Вопросы правопедения.* — 2012. — № 1.
290. *Древаль, Л. Н.* К вопросу о рассмотрении арбитражными судами налоговых споров // *Арбитражный и гражданский процесс.* — 2005. — № 9.
291. *Егоров, А. Е.* К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки // *Налоговед.* — 2008. — № 7.
292. *Ефремов, Л.* Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // *Хоз-во и право.* — 1998. — № 4.

293. *Жаднов, Ю.* Система административных судов не должна совпадать с административно-территориальным делением // Рос. юстиция. — 2002. — № 9.

294. *Жильцов, А. С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // Финансовое право. — 2005. — № 9.

295. *Зайцев, А. И.* Об истории специализации юрисдикционных органов / А. И. Зайцев, С. Ф. Афанасьев // Правоведение. — 2002. — № 2.

296. *Зубарева, И. Е.* «Подводные камни» досудебного урегулирования налоговых споров // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 5.

297. *Зубарева, И. Е.* Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт Королевства Нидерланды // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 5.

298. *Иванов, А. А.* Презумпция невиновности в двух вариантах // Рос. газ. — 2005. — 25 февр.

299. *Иванов, А. А.* Роль судебных актов высших судов в развитии российского права // ВВАС РФ. — 2009. — № 10.

300. *Иванов, А. Г.* Пути совершенствования налогового администрирования // Налоговое администрирование : ежегодник. — 2007.

301. *Ильин, А. Ю.* Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // Финансовое право. — 2014. — № 10.

302. *Ильин, А. Ю.* Конфликтологический подход к разрешению налоговых споров в досудебном порядке / А. Ю. Ильин, М. А. Моисеенко // Финансовое право. — 2016. — № 7.

303. Интервью «Справедливая система налогообложения является важной составной частью правовой культуры общества...» // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. — М. : Статут, 2009.

304. Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ, заслуженным юристом РФ, членом Совета при Президенте РФ по совершенствованию судебной системы Т. К. Андреевой // Законодательство. — 2010. — № 6.

305. *Казачкова, З. М.* Досудебный порядок урегулирования налоговых споров / З. М. Казачкова, Е. А. Летавина // Административное право и процесс. — 2014. — № 5.

306. *Карасева М. В.* Налоговый процесс — новое явление в праве // Хоз-во и право. — 2003. — № 6.

307. *Козлова, Е. О.* Квалификация адвокатом налогового спора // Адвокатская практика. — 2014. — № 5.

308. *Колковский, Ю.* Препятствия развития медиации // эж-Юрист. — 2007. — № 17.

309. *Кондрашова, Н.* Бухгалтерский учет операций по трансфертному ценообразованию в КГН // Налоговый вестник. — 2015. — № 4.

310. *Котина, А. А.* Правовые способы снижения конфликтности в налоговых правоотношениях при применении специального законодательства, направленного на противодействие получению необоснованной налоговой выгоды // Налоги. — 2015. — № 6.

311. *Корзун, С. Ю.* Защита прав налогоплательщиков в зарубежных государствах // Административное и муниципальное право. — 2008. — № 11.

312. *Коршунова, М. В.* Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. — 2013. — № 3.

313. *Крашенинникова, М.Е.* Некоторые проблемы применения правил трансфертного ценообразования и тонкой капитализации к сделкам по займам в России // Имущественные отношения в Российской Федерации. — 2014. — № 5.

314. *Крохина, Ю. А.* Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления // Журнал рос. права. — 2003. — № 9.

315. *Кудря, В. С.* Об административных процедурах урегулирования споров // Бюллетень Минюста России. — 2005. — № 8.

316. *Кузбагаров, А. Н.* Досудебный порядок урегулирования конфликтов частноправового характера как один из правовых механизмов в

выявлении действительности спора // Арбитражный и гражданский процесс. — 2005. — № 12.

317. *Кузнеченкова, В. Е.* Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // Финансовое право. — 2010. — № 4.

318. *Куксин, И. Н.* Зарождение налогообложения в Московском государстве // История гос-ва и права. — 2009. — № 9.

319. *Курбатов, Т. Ю.* К вопросу о налоговом мониторинге // Финансовое право. — 2015. — № 3.

320. *Кучеров, И. И.* Новый концептуальный подход к определению налога // Финансовое право. — 2008. — № 1.

321. *Кюлян, Р. М.* Проблема вины в налоговых правонарушениях // Налоги. — 2017. — № 2.

322. *Ларо, Д.* Процессуальные аспекты налоговых споров в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам научно-практической конференции 12–13 ноября 2007 г. — М. : Статут, 2008.

323. *Логина, Т. А.* Способы оптимизации налогообложения, применяемые холдинговыми компаниями // Финансовый журнал. — 2015. — № 2.

324. *Ломакин, А.* Налоговые споры по начислению налога на землю // Жилищное право. — 2013. — № 5, 6.

325. *Лопез, К.* Полномочия финансовых служб Западной Европы в сфере налогового контроля и прав налогоплательщиков: сравнительный анализ // Право и экономика. — 2006. — № 5.

326. *Маклозян, Д.* Налоговые маневры 2016: новое в законодательстве и практике // Банковское обозрение. Прил. «БанкНадзор». — 2016. — № 2.

327. *Мачехин, В. А.* Влияние на развитие финансового права РФ документов Организации экономического сотрудничества и развития // Материалы Международной научно-практической конференции «Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения)» : тезисы

докладов по кафедре финансового права и бухгалтерского учета. — М. : ООО «Изд-во “Элит”», 2009.

328. *Мачехин, В. А.* Применение межгосударственных налоговых соглашений // Налоговед. — 2009. — № 5.

329. *Мачехин, В. А.* Фактическое право на доход: российские фискальные органы развивают концепцию // Налоги. — 2015. — № 4.

330. *Меринова, Е.* Обоснование экономической оправданности затрат // Финансовая газ. — 2008. — № 28.

331. *Миронова, О. А.* Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. — 2014. — № 5.

332. На пути к согласию и примирению // эж-Юрист. — 2005. — № 42.

333. *Назаренко, Б. А.* К проблеме определения юридических критериев налоговой оптимизации // Налоги. — 2015. — № 1.

334. Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования / А. В. Брызгалин [и др.] // Налоги и финансовое право. — 2014. — № 8.

335. Налоги и страховые взносы, начисляемые на выплаты работникам / А. В. Брызгалин [и др.] // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 6.

336. Налоговые поправки: изменение процедур досудебного урегулирования налоговых споров / Юрид. фирма «Гольцблат БЛП», Налоговая практика по России / СНГ / Налоговая практика. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2013.

337. *Никифорова, Н. В.* Досудебное урегулирование налоговых споров: сегодня и в перспективе // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2013. — № 20.

338. *Носырева, Е. И.* Альтернативные средства урегулирования споров в США // Хоз-во и право. — 1998. — № 1.

339. *Омелехина, Н. В.* Денежная обязанность как категория финансового права // Финансовое право. — 2014. — № 12.

340. *Остроумов, А. А.* Определение сторон в налоговых спорах // LexRussica : науч. тр. МГЮА. — М., 2004. — № 1.

341. *Панасюк, А.* Разрешение конфликтных ситуаций: стратегия и тактика судьи // Рос. юстиция. — 1997. — № 5.

342. *Паневина, Е. В.* Досудебное обжалование налогоплательщиками решений налоговых органов: с нового года — новая жизнь? // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статут, 2009.

343. *Паневина, Е. В.* Комментарий к изменениям, касающимся досудебного обжалования решений налоговых органов // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. — 2009. — № 6.

344. *Панова, И. В.* Административное судопроизводство в Российской Федерации // Гос-во и право. — 2001. — № 10.

345. *Параскевич, Н. С.* Исторический аспект становления налога на прибыль организаций в России // Финансовое право. — 2009. — № 10.

346. *Пасторин, Б.* Порядок рассмотрения материалов налоговой проверки // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». — 2013. — № 22.

347. *Пергушев, А. А.* Международные особенности налогового контроля при трансфертном ценообразовании // Сборник трудов к 10-летию кафедры оценочной деятельности, фондового рынка и налогообложения : сб. ст. — М. : Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.

348. *Першин, М.* Дойдем ли до суда... Изменения в процедуре досудебного урегулирования налоговых споров // Административное право. — 2013. — № 3.

349. *Петрова, Г. В.* Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции развития правового регулирования налоговых отношений // Финансовое право. — 2004. — № 2.

350. *Пилипенко, А. А.* Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // *Налоги*. — 2012. — № 3.

351. *Пинская, М. Р.* Новые подходы к документации по трансфертному ценообразованию: международный опыт / М. Р. Пинская, Н. С. Милоголов, К. Н. Церенова // *Налоги*. — 2015. — № 5.

352. *Плетнева, Г.* Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности // *эж-Юрист*. — 2014. — № 15.

353. *Плетнева, Г.* Разграничение полномочий при администрировании трансфертного ценообразования // *эж-Юрист*. — 2014. — № 11.

354. *Поветкина, Н. А.* Проблемы правового обеспечения бюджетной ответственности // *Финансовое право*. — 2003. — № 4.

355. *Поветкина, Н. А.* Эффективность досудебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации // *Финансово-экономический бюллетень*. — 2013. — № 11 (72).

356. *Поздышева, О. Ю.* Несколько слов о трансфертном ценообразовании // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. — 2015. — № 5.

357. *Публичные финансы и финансовое право : сб. науч. тр. к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики / Р. Е. Артюхин [и др.] ; под ред. А. Н. Козырина*. — М. : НИУ ВШЭ, 2012.

358. *Пятый Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 24–25 октября 2014 г.) : избр. материалы / Г. В. Абшилава [и др.] ; отв. ред. В. Г. Голубцов, О. А. Кузнецова*. — М. : Статут, 2015.

359. *Разгильдеев, А. В.* Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа / А. В. Разгильдеев, П. А. Попов // *Закон*. — 2013. — № 1.

360. *Разгильдеев, А. В.* Развитие досудебного порядка урегулирования налоговых споров // *Московский юрист*. — 2013. — № 2.

361. *Ровинский, М.* Изменения в сфере налогового администрирования // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. — 2013. — № 10.

362. *Русинова, Е. Р.* Проблемы заключения мирового соглашения при рассмотрении публично-правового спора в арбитражных судах / Е. Р. Русинова, Е. М. Цыганова // Арбитражный и гражданский процесс. — 2007. — № 1.

363. *Руськовски, Е.* Проблемы налогового правоприменения в Республике Польша и Российской Федерации / Е. Руськовски, С. Преснарвич, Е. В. Черникова // Современное право. — 2014. — № 4.

364. *Рымкевич, А. В.* Есть ли шанс взыскать убытки с налоговиков // Главная книга. — 2010. — № 14.

365. *Салтыкова, Н. Н.* Подборка свежей арбитражки // НДС: проблемы и решения. — 2016. — № 3.

366. *Сасов, К.* «Судебная минимизация» налоговых споров // Консультант. — 2008. — № 19.

367. *Саттарова, А. А.* Информационно-правовые аспекты налогового администрирования // Финансовое право. — 2014. — № 10.

368. *Саттарова, Н. А.* Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // Финансовое право. — 2014. — № 10.

369. Сборник научно-практических статей II Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы предпринимательского и корпоративного права в России и за рубежом» (22 апреля 2015 г., г. Москва) / под общ. ред. С. Д. Могилевского, М. А. Егоровой ; РАНХиГС при Президенте Российской Федерации, юрид. фак-т им. М. М. Сперанского. — М. : Юстицинформ, 2015.

370. *Серго, А.* Медиация в спорах об интеллектуальной собственности // ИС. Авторское право и смежные права. — 2017. — № 1.

371. *Семенихин, В. В.* Налог на добавленную стоимость: момент применения вычетов // Налоги. — 2014. — № 25.

372. *Семенов, М. В.* Разберемся без суда // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2014. — № 3.

373. *Сердюкова, Н. В.* Мировое соглашение в практике арбитражных судов / Н. В. Сердюкова, Д. В. Князев // Арбитражная практика. — 2003. — № 4.

374. *Сибиряков, Н.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // Налоги. — 2015. — № 2.

375. *Смолина, О. С.* Встретились, поговорили: урегулирование налоговых споров во внесудебном порядке // Консультант. — 2013. — № 7.

376. *Старилов, Ю. Н.* Из публикаций последних лет: воспоминания, идеи, мнения, сомнения... // Сб. избр. науч. тр. — Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2010.

377. *Стрельников, В. В.* Порядок взыскания недоимок, пени, штрафов: история и современность // Арбитражный и гражданский процесс. — 2005. — № 6.

378. *Стрельцова, Е. Г.* Примирительные процедуры: проблемы законодательства и правоприменения // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2011. — № 10.

379. *Студеникина, М.* Административная юстиция: какой путь избрать России? // Рос. юстиция. — 1996. — № 6.

380. *Ступников, А. А.* К вопросу о целесообразности введения обязательного досудебного порядка урегулирования споров, связанных с определением таможенной стоимости товаров // Таможенное дело. — 2014. — № 2.

381. *Супотницкий, С.* Вправе ли УФНС доначислить налоги по жалобе? // Практическая бухгалтерия. — 2009. — № 4.

382. *Тараканов, С. А.* О процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 5.

383. *Тарина, А. С.* Апелляционная жалоба как защита прав налогоплательщика в налоговом контроле // *Налоги*. — 2017. — № 2.

384. *Телегус, А. В.* Методические аспекты применения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет*. — 2012. — № 36.

385. *Тихонов, Ю. А.* Таможенная политика русского государства с середины XVI века до 60-х годов XVII века // *Исторические записки*. — Т. 53. — М., 1995.

386. *Токарева, К. К.* Правовой статус Комментариёв Организации экономического содействия и развития к Модели Конвенции по налогу на доход и на капитал в России // *Сборник тезисов Международной научно-практической конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе российского права»*. — М. : Изд. центр Ун-та им. О. Е. Кутафина (МГЮА), 2012.

387. *Хаванова, И. А.* К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде // *Финансовое право*. — 2015. — № 9.

388. *Хаванова, И. А.* Налоговое судопроизводство: особенности процессуального порядка рассмотрения налоговых споров в зарубежной практике // *Финансовое право*. — 2010. — № 9.

389. *Хаванова, И. А.* Налоговые соглашения России // *Экономико-правовой бюллетень*. — 2013. — № 9.

390. *Хачиров, Р. Б.* Административные суды как атрибут социальной функции государства: к постановке проблемы // *Администратор суда*. — 2007. — № 3.

391. *Цанова, Е. С.* Досудебное обжалование решений налоговых органов // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке*. — 2009. — № 2.

392. *Цветков, И. В.* Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? // *Налоговед.* — 2008. — № 6.

393. *Чистякова, Л.* Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров // *Налоговый вестник.* — 2013. — № 8.

394. *Чистякова, Л.* Налоговый мониторинг — новая форма налогового контроля в РФ // *Налоговый вестник.* — 2014. — № 12.

395. *Шатиев, А.* Теоретико-правовая характеристика юридического конфликта // *Право и жизнь.* — 2005. — № 90.

396. *Шепенко, Р. А.* Комментарии как средство толкования налоговых соглашений // *Проблеми законності : академ. зб. наук. пр.* — Харків : Нац. юрид. акад. України, 2010. — Вип. 111.

397. *Шередеко, Е. В.* Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран // *Финансовое право.* — 2012. — № 8.

398. *Шерстюк, В. М.* Новые положения третьего Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // *Хоз-во и право.* — Спец. прил. — 2002. — № 12.

399. *Шилимина, Н. В.* Медиация — что это такое? // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.* — 2013. — № 12.

400. *Шинкарюк, Д. А.* Досудебное разрешение налоговых споров: пути совершенствования // *Налоги (журнал).* — 2008. — № 6.

401. *Щекин, Д. М.* Примирительные процедуры урегулирования налоговых споров в законодательстве России и Украины // *Налоговед.* — 2006. — № 1.

402. *Юсов, И.* Выездная налоговая проверка. Что делать, если в дверь постучал налоговый инспектор? // *Финансовая газ.* — 2017. — № 6.

Диссертации и авторефераты диссертаций

403. *Абсалямов, А. В.* Административное судопроизводство в арбитражном суде: теоретико-методологические аспекты : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. В. Абсалямов. — М., 2009.

404. *Астахов, П. А.* Динамика разрешения юридических конфликтов: теоретико-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / П. А. Астахов. — М., 2002.

405. *Балакирева, М. И.* Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика : дис. ... канд. юрид. наук / М. И. Балакирева. — М., 2005.

406. *Белоусов, А. В.* Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Белоусов. — М., 2008.

407. *Белоусов, А. В.* Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Белоусов. — М., 2008.

408. *Борисова, О. В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. В. Борисова. — М., 2007.

409. *Брыжинский, А. А.* Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Брыжинский. — Саранск, 2005.

410. *Веретенникова, С. Н.* Меры самозащиты в российском гражданском праве : дис. ... канд. юрид. наук / С. Н. Веретенникова. — Екатеринбург, 2004.

411. *Гончаренко, И. А.* Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Гончаренко. — М., 2001.

412. *Горлачева, М. И.* Судебное обжалование решений налоговых органов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. И. Горлачева. — СПб., 2002.

413. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е. Ю. Грачева. — М., 2000.

414. *Гудым, В. Н.* Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. Н. Гудым. — М., 2008.

415. *Гуреев, В. И.* Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : дис. ... д-ра юрид. наук в виде научного доклада, выполняющего также функции автореферата / В. И. Гуреев. — М., 1999.

416. *Захарьяцева, И. Ю.* Примирительные процедуры в арбитражном процессуальном законодательстве Российской Федерации (концептуальные основы и перспективы развития) : дис. ... канд. юрид. наук / И. Ю. Захарьяцева. — Саратов, 2005.

417. *Зеленцов, А. Б.* Теоретические основы правового спора : дис. ... д-ра юрид. наук / А. Б. Зеленцов. — М., 2005.

418. *Иванов, А. Г.* Правовая природа налогового администрирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. Г. Иванов. — М., 2008.

419. *Иванов, М. А.* Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : дис. ... канд. юрид. наук / М. А. Иванов. — М., 2006.

420. *Ильин, А. Ю.* Формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук / А. Ю. Ильин. — М., 2007.

421. *Калашникова, С. И.* Медиация в сфере гражданской юрисдикции : дис. ... канд. юрид. наук / С. И. Калашникова. — Екатеринбург, 2010.

422. *Кузбагаров, А. Н.* Примирение сторон по конфликтам частноправового характера : дис. ... д-ра юрид. наук / А. Н. Кузбагаров. — СПб., 2006

423. *Лупарев, Е. Б.* Административно-правовые споры : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е. Б. Лупарев. — Воронеж, 2003.

424. *Матиенко, В. А.* Проблемы досудебного производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Матиенко. — М., 2006.

425. *Миронова, С. М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук / С. М. Миронова. — Волгоград, 2006.

426. *Мишустин, М. В.* Механизм государственного налогового администрирования в России : дис. ... канд. экон. наук / М. В. Мишустин. — М., 2003.

427. *Непесов, К. А.* Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : автореф. ... дис. канд. юрид. наук / К. А. Непесов. — М., 2005.

428. *Орахелашвили, Д. Б.* Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Б. Орахелашвили. — М., 2004.

429. *Саркисов, А. К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : дис. ... д-ра юрид. наук / А. К. Саркисов. — М., 2006.

430. *Саркисов, А. К.* Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. К. Саркисов. — М., 2006.

431. *Соловьев, И. Н.* Реализация налоговой политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы : дис. ... д-ра юрид. наук / И. Н. Соловьев. — М., 2004.

432. *Столетова, Д. Э.* Конфликты в международных коммерческих сделках и альтернативные судебному способы их разрешения : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Э. Столетова. — М., 2007.

433. *Титов, А. С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / А. С. Титов. — М., 2007.

434. *Умрихин, А. В.* Использование зарубежного опыта в формировании и развитии органов налогового контроля Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Умрихин. — М., 2006.

435. *Худойкина, Т. В.* Юридический конфликт: теоретико-прикладное исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Т. В. Худойкина. — Н. Новгород, 2002.

436. *Цацулина, Е. И.* Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействия) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. И. Цацулина. — Саратов, 2005.

437. *Шинкарьук, Д. А.* Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. А. Шинкарьук. — Омск, 2008.

438. *Ядрихинский, С. А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект) : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Ядрихинский. — М., 2007.

439. *Ядрихинский, С. А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц (финансово-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Ядрихинский. — М., 2007.

Интернет-источники

440. 23 USC 139: Efficient Environmental Review Process // CA.GOV : сайт. — Режим доступа : http://www.dot.ca.gov/ser/vol1/sec4/ch32eis/graphics/23usc139_flowchart.pdf. — Загл. с экрана.

441. Abgabenordnung // Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz : сайт. — Режим доступа : http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977. — Загл. с экрана.

442. Annual compliance arrangement (ACA) // Australian Government : сайт. — Режим доступа : <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/>. — Загл. с экрана.

443. Bundesministerium der Finanzen : сайт. — Режим доступа : http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53848/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroffentlichungen__zu__Steuerarten/abgabenordnung/003a,property=publicationFile.pdf. — Загл. с экрана.

444. Early Referral to Appeals // IRS : сайт. — Режим доступа : <https://www.irs.gov/businesses/early-referral-to-appeals>. — Загл. с экрана.

445. EY : сайт. — Режим доступа : <http://www.ey.com/ru>. — Загл. с экрана.

446. Finanzgerichtsordnung // Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz : сайт. — Режим доступа : <http://www.gesetze-im-internet.de/fgo/>. — Загл. с экрана.

447. Industry Issue Resolution Program // IRS : сайт. — Режим доступа : <https://www.irs.gov/businesses/industry-issue-resolution-program>. — Загл. с экрана.

448. LAWS : сайт. — Режим доступа : <http://cases.laws.com/old-colony-trust-co-v-commissioner>. — Загл. с экрана.

449. Pre-filing agreements. Helping reduce costs, burdens and delays // EY : сайт. — Режим доступа : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/\\$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Pre-Filing_Agreements_-_Helping_reduce_costs,_burdens_and_delays/$File/TCRMS_PFA_slipsheet.pdf). — Загл. с экрана.

450. *Quaghebeur, M.* We may have not a government but we have tax mediation // AMCHAM BELGIUM : сайт. — Режим доступа : <http://www.amcham.be/Publications/AmChamConnect/WemaynothaveagovernmentbutJanuary2011/tabid/508/Default.aspx>. — Загл. с экрана.

451. The Tax Chamber by the First-tier Tribunal and Upper Tribunal (Chambers) Order 2008 // refworld : сайт. — Режим доступа : <http://www.refworld.org/cgi-bin/tehis/vtx/rwmain/pendocpdf.pdf?reldoc=y&docid=54ab9a964>. — Загл. с экрана.

452. The Tribunal Procedure (Amendment № 2) Rules 2009 (см.: legislation.gov.uk : сайт. — Режим доступа : <http://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/1975/contents/made>. — Загл. с экрана.

453. The Tribunal Procedure (Amendment) Rules 2009 // legislation.gov.uk : сайт. — Режим доступа : http://www.opsi.gov.uk/si/si2009/uksi_20090274_en_1. — Загл. с экрана.

454. Tribunal Procedure (Upper Tribunal) Rules 2008 // legislation.gov.uk : сайт. — Режим доступа : http://www.opsi.gov.uk/si/si2008/uksi_20082698_en_1. — Загл. с экрана.

455. *Бельская, И. А.* Перспективы применения примирительных процедур в хозяйственном процессе по делам из административно-публичных отношений // Официальный интернет-портал Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь. — Режим доступа : <http://court.by/posrednichestvo/publikacii/b892bce2f8c1c6f7.html>. — Загл. с экрана.

456. *Гемазудинов Д. Р.* Традиционные формы налогового контроля / Д. Р. Гемазудинов, А. Ю. Мочалин // pwc : сайт. — Режим доступа : <http://www.pwc.ru/ru/assets/gemazudinov.pdf>. — Загл. с экрана.

457. Горизонтальный мониторинг: изменения в системе налогообложения Нидерландов // Палата Налоговых Консультантов : сайт. — Режим доступа : <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4142>. — Загл. с экрана.

458. Деятельность Палаты налоговых консультантов // Палата Налоговых Консультантов : сайт. — Режим доступа : <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=2346>. — Загл. с экрана.

459. Дмитрий Медведев внес в Государственную Думу проекты федеральных законов, касающихся развития в России альтернативных процедур урегулирования споров // Президент России : сайт. — Режим доступа : <http://www.kremlin.ru/news/7080>. — Загл. с экрана.

460. Е. В. Суворова приняла участие в VII Международной научно-практической конференции «Налоговые споры: опыт России и других стран» // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <http://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4317931/>. — Загл. с экрана.

461. Е. В. Суворова рассказала о совершенствовании процедуры досудебного урегулирования налоговых споров // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4161089/>. — Загл. с экрана.

462. *Жигачев, А. В.* Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации как источник налогового права // PORTAL LAW: сайт. — Режим доступа : <http://portal-law.ru/pravovye-pozicii-konstitucionnogo-suda-rossiyskoj-federacii-kak-istochnik-nalogovogo-prava/>. — Загл. с экрана.

463. *Засько, В. Н.* Какие услуги оказывают налоговые консультанты в настоящее время. Кем они оказываются и качество оказываемых услуг. Нужен ли контроль за деятельностью, осуществляемой налоговыми консультантами, и в какой форме этот контроль должен осуществляться, не нарушая права выбора налогоплательщика на получение квалифицированного налогового консультирования / В. Н. Засько, Т. Н. Мехова // Негосударственное образовательное учреждение «Институт налогового консультирования» : сайт. — Режим доступа : http://nalog-ink.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=61:21-2011-. — Загл. с экрана.

464. *Ильин, А. Ю.* Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // отрасли-права.рф : сайт. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/1471>. — Загл. с экрана.

465. Инспектор зря не ходит: ФНС меняет акценты в контрольной работе : [интервью М. Мишустина] // RG.RU : сайт. — Режим доступа: <https://rg.ru/2011/11/22/fns.html>. — Загл. с экрана.

466. Интернет-интервью с А. А. Ивановым «Итоги работы и перспективы развития системы арбитражного судопроизводства в Российской Федерации» // КонсультантПлюс — надежная правовая поддержка : офиц. сайт компании «КонсультантПлюс». — Режим доступа : <http://www.consultant.ru/law/interview/ivanov1.html>. — Загл. с экрана.

467. Итоги работы ФНС России за первое полугодие 2013 года подвели на расширенной коллегии в Нижнем Новгороде // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4235915/>. — Загл. с экрана.

468. Михаил Мишустин не исключает возможности проведения эксперимента по использованию медиации в области налоговых споров // ГАРАНТ.РУ : информационно-правовой портал. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/article/360185/>. — Загл. с экрана.

469. Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России // ГНИВЦ : сайт. — Режим доступа : https://www.gnivc.ru/rub_mns_news/314958/. — Загл. с экрана.

470. Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6707536/. — Загл. с экрана.

471. Михаил Мишустин принял участие в заседании Бюро Форума по налоговому администрированию ОЭСР // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/6424579/. — Загл. с экрана.

472. Налоговая аналитика // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. — Загл. с экрана.

473. Налоговики подвели итоги 2016 года: наибольший рост поступлений в бюджет показали акцизы // ГАРАНТ.РУ : сайт. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/news/1096379/>. — Загл. с экрана.

474. Некоторые размышления о возможностях медиации в налоговом споре // Audit-it.ru : сайт. — Режим доступа : <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/382328.html>. — Загл. с экрана.

475. Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 01.04.2017 // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/. — Загл. с экрана.

476. *Попова, Е.* Количество выездных налоговых проверок в 2016 году сократилось на 15 % // ГАРАНТ.РУ : сайт. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/news/1096381/>. — Загл. с экрана.

477. Появятся специальные налоговые суды // Российский налоговый портал. — Режим доступа : http://taxpravo.ru/news/VAS_RF/article22812371275311600250678312648514. — Загл. с экрана.

478. Результаты работы арбитражных судов // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : сайт. — Режим доступа : <http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals>. — Загл. с экрана.

479. Российское психологическое общество : офиц. сайт профессиональной корпорации психологов России. — Режим доступа : <http://рпо.рф/news/events/index.php?event=5691>. — Загл. с экрана.

480. *Самтарова, Н. А.* Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // отрасли-права.рф : сайт. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/1467>. — Загл. с экрана.

481. «Сейчас налоги можно платить, не сходя с дивана», — Михаил Мишустин, руководитель Федеральной налоговой службы // ВЕДОМОСТИ : сайт. — Режим доступа : www.vedomosti.ru/library/news/33280021/sejchas-nalogi-mozhno-platit-ne-shodya-s-divana-mihail#ixzz3IV8fLRhO. — Загл. с экрана.

482. Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов в 2010–2013 гг. // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : сайт. — Режим доступа : http://www.arbitr.ru/_upimg/8C2581A839BEFC1A529FFEEA886CC8CB_13.pdf. — Загл. с экрана.

483. Таблица основных показателей работы арбитражных судов Российской Федерации // Федеральные арбитражные суды Российской Федерации : сайт. — Режим доступа : http://www.arbitr.ru/_upimg/724306690007BEE7080EE56EAB938A93_1.pdf. — Загл. с экрана.

484. Требования по подготовке и подаче трехуровневой отчетности по трансфертному ценообразованию // Deloitte : сайт. — Режим доступа : https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/kz/Documents/tax/other/KZ_CBCR%20brochure.pdf. — Загл. с экрана.

485. Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <http://www.nalog.ru>. — Загл. с экрана.

486. ФНС России подвела итоги досудебного и судебного урегулирования налоговых споров за 9 месяцев 2016 года // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6331416/. — Загл. с экрана.

487. ФНС России уведомила об обновленных функциях сервиса «Решения по жалобам» // ГАРАНТ.РУ : сайт. — Режим доступа : <http://www.garant.ru/news/723385/>. — Загл. с экрана.

488. Эффективность работы ФНС России // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10. — Загл. с экрана.

489. Я не против создания административных судов : [интервью Н. Шуршаловой] // ПРАВО.ru : сайт. — Режим доступа : <https://pravo.ru/review/view/33543/>. — Загл. с экрана.

ПРИЛОЖЕНИЯ*Приложение 1*

«__» _____ 201_ года

№ _____

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ**ПРОЕКТ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА****О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ЧАСТЬ ПЕРВУЮ
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Принят

Государственной Думой

«__» _____ 201_ года

Одобен

Советом Федерации

«__» _____ 201_ года

Статья 1

Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) изложить пункт 6 статьи 100 в следующей редакции:

«Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой

проверки (акте налоговой проверки, вынесенном по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля), а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки (акта налоговой проверки, вынесенного по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля) вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту (указанным актам) в целом или по его (их) отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Письменные возражения по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (акту налоговой проверки, вынесенному по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля) представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта. При этом ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.»;

2) дополнить пункт 6 статьи 101 абзацами четвертым — восьмым следующего содержания:

«По результатам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля налоговый орган составляет акт по установленной форме, фиксирующий результаты контрольных мероприятий.

Акт проверки подписывается должностными лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась такая проверка, или его представителем.

Об отказе лица, в отношении которого проводилась проверка, или его представителя подписать акт проверки в этом акте делается соответствующая запись.

Акт проверки в течение пяти дней с даты его вынесения должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку либо передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняется от получения акта проверки, этот факт отражается в акте проверки и акт проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации или месту жительства физического лица.»;

3) дополнить статью 140 пунктом 7 следующего содержания:

«7. В случае указания в апелляционной жалобе (жалобе) налогоплательщика на необходимость рассмотрения материалов апелляционной жалобы (жалобы) руководитель (заместитель руководителя) вышестоящего налогового органа извещает налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с «__» _____ 201_ года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Президент
Российской Федерации

Москва, Кремль

«__» _____ 201_ года

№ ____ -ФЗ

Процедура обжалования решения налогового органа

