ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ О. Е. КУТАФИНА (МГЮА)»

На правах рукописи

Цветкова Елена Алексеевна

ДОСУДЕБНАЯ ЗАЩИТА ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

5.1.2 — Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук,
профессор
Арзуманова Лана Львовна

Москва — 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 3

Глава I. Теоретико-правовые основы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 17

1.1. Историко-правовой аспект становления и развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России 17

1.2. Предмет досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 39

1.3. Понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 57

Глава II. Реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 80

2.1. Превентивная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 80

2.2. Обжалование ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц 100

2.3. Альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 122

Глава III. Тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 142

3.1. Тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков 142

3.2. Направления совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации 163

Заключение 182

Библиографический список 190

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях общемировой кризисной ситуации государства обеспечивают привлечение частных инвестиций в зону своей налоговой юрисдикции не только с помощью льготного налогообложения бизнеса, но и путем предоставления налогоплательщикам[1] правовых гарантий защиты их деятельности. Постоянно меняющееся налоговое законодательство, введение в него оценочных категорий и вследствие этого различия в толковании норм налогоплательщиками и налоговыми органами не позволяют говорить о создании стабильных условий для благоприятной экономической деятельности.

Такие факторы современного этапа развития налоговой системы, как проведение ее «донастройки» и увеличение налоговой нагрузки на налогоплательщиков способствуют росту конфликтных ситуаций в сфере налоговых правоотношений.

Конституция Российской Федерации (ч. 2 ст. 45) гарантирует защиту прав и свобод человека всеми способами, не запрещенными законом, что позволяет рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в качестве инструмента, с помощью которого возможно осуществить защиту прав и законных интересов налогоплательщиков до обращения в судебный орган.

Необходимость рассмотрения обусловлена еще и тем, что в науке данное понятие возникло в связи с обращением налогоплательщика в налоговые органы при нарушении его прав и законных интересов и длительное время рассматривалось только как досудебное урегулирование конфликтной ситуации в налоговом органе в форме обжалования. При этом использование налогоплательщиками примирительных процедур до обращения в суд, дает основание рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в более широком аспекте и усиливает значимость

[1] В целях избежания терминологических повторов в рамках данного исследования понятие «налогоплательщик» является собирательным и включает в себя «налогоплательщик», «плательщик сборов», «плательщик страховых взносов», «налоговый агент». Разграничение данных понятий не является целью диссертационного исследования, что обусловливает распространение понятия «досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков» на все указанные категории.

теоретических разработок в рассматриваемой сфере, что обусловливает актуальность изучения ее правовых форм и элементов механизма ее реализации.

В законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации отсутствует правовое регулирование некоторых способов досудебной защиты, а именно досудебных соглашений, медиации, обращения к налоговому омбудсмену. Опыт их применения имеется в отдельных зарубежных правопорядках, что позволит оценить возможность и выявить потенциал их имплементации в российское законодательство.

Развитие диалога между налогоплательщиками и налоговыми органами, о необходимости которого говорится в различных программных документах[2], требует совершенствования законодательства, регулирующего вопросы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Данный подход предполагает прозрачность при принятии налоговыми органами ненормативных актов и обосновывает необходимость разработки соответствующего механизма в науке.

При этом особого внимания заслуживает использование информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в сфере досудебной защиты, как налогоплательщиками, так и налоговыми органами и требует решения вопросов, связанных с признанием ошибок при их использовании и внесения соответствующих изменений в законодательство о налогах и сборах.

Востребованность и широкое использование налогоплательщиками досудебной защиты их прав и законных интересов на современном этапе, обусловливает необходимость ее изучения и доказывает актуальность выбранной темы.

Степень научной разработанности темы исследования. В науке налогового права комплексному исследованию защиты прав и законных интересов налогоплательщиков посвящены работы Н. В. Дудиной, Н. А. Козлова, С. Г. Пепеляева, В. В. Попова, С. А. Ядрихинского. Однако понятие досудебной

[2] См.: п. 26 Указа Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 27 (Ч. 2). Ст. 5351.

защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, как одной из форм защиты прав, не рассматривалась ранее.

Вместе с тем ее отдельные аспекты были рассмотрены в трудах Д. В. Винницкого, А. В. Демина, В. М. Зарипова, С. Г. Пепеляева, В. В. Попова, Д. М. Щекина.

В работах М. В. Аракеловой, Л. Л. Арзумановой, М. И. Балакиревой, Р. Ю. Банникова, А. В. Брызгалина, Е. Л. Васяниной, О. И. Долгополова, Е. В. Килинкаровой, Т. В. Колесниченко, А. А. Копиной, Д. М. Мошковой, О. А. Ногиной, Е. В. Овчаровой, Д. М. Осиной, А. В. Полтавцевой, Г. Ф. Ручкиной, Б. Г. Рысай, С. В. Савсериса, Д. В. Тютина, И. А. Хавановой, М. В. Чеботаревой, К. Н. Чекмышева, И. В. Цветкова, А. О. Шишканова, М. В. Юзвак рассматриваются отдельные вопросы, связанные с защитой прав, но в основном они посвящены урегулированию налоговых споров в досудебном и судебном порядке, а также использованием некоторых примирительных процедур.

При исследовании зарубежного опыта досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков были использованы труды Е. В. Килинкаровой, И. И. Кучерова, Д. Е. Михель, Е. И. Носыревой, Д. М. Осиной, И. А. Хавановой, А. А. Шахмаметьева, Р. А. Шепенко, а также работы зарубежных ученых: У. Бернаум, Sol Picciotto, R. W. Maas.

Кроме того, вопросы относительно разрешения налоговых споров в зарубежных странах затрагивались в работах А. В. Белоусова, И. А. Гончаренко, И. А. Иванова, Е. В. Килинкаровой, В. Е. Кузнеченковой, С. М. Мироновой.

Высоко оценивая значимость работ вышеуказанных авторов, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков как самостоятельная форма защиты не была предметом научного рассмотрения до настоящего времени.

Теоретическая основа исследования. Основу теоретического диссертационного исследования составляют труды дореволюционных ученых.

К их числу следует отнести таких известных авторов: В. А. Гаген, Д. Д. Гримм, Р. Иеринг, Н. М. Коркунов, С. А. Корф, С. А. Муромцев, И. Х. Озеров, А. А. Соколов, Н. И. Тургенев, Г. Ф. Шершеневич.

При написании настоящей диссертации использовалось работы видных представителей советской школы финансового права: О. Н. Горбуновой, Е. А. Ровинского, Р. О. Халфиной, Н. И. Химичевой, С. Д. Цыпкина.

Теоретическую основу исследования также составили научные труды авторитетных ученых в области финансового и налогового права Н. М. Артемова, Д. В. Винницкого, Е. Ю. Грачевой, В. Н. Гудым, О. О. Журавлевой, С. В. Запольского, А. Ю. Ильина, Н. М. Казанцева, А. Н. Козырина, Ю. А. Крохиной, М. В. Кустовой, И. И. Кучерова, О. И. Лютовой, О. А. Ногиной, Н. А. Поветкиной, Е. В. Покачаловой, И. В. Рукавишниковой, А. С. Титова, С. С. Тропской, И. А. Цинделиани, И. Д. Черник, Н. А. Шевелевой, Д. М. Щекина, В. А. Яговкиной.

Общетеоретическую и межотраслевую основу исследования составили труды таких известных правоведов, как: С. С. Алексеев, Ю. Н. Андреев, С. Н. Братусь, В. М. Ведяхин, Н. В. Витрук, Н. А. Власенко, В. М. Горшенев, Р. Е. Гукасян, А. Б. Зеленцов, О. С. Иоффе, А. В. Малько, Н. И. Матузов, А. В. Мильков, Е. В. Михайлова, Е. Я. Мотовиловкер, М. А. Рожкова, В. А. Сапун, П. П. Серков, Ю. Н. Старилов, В. В. Субочев, В. М. Сырых, Ю. А. Тихомиров, Т. М. Шубина, Т. Я. Хабриева, Д. М. Чечет и др.

Объект исследования. Объект исследования составляют общественные отношения в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, складывающиеся в процессе досудебного урегулирования конфликтной ситуации с участием организаций.

Предмет исследования. Предмет исследования составляют нормы законодательства РФ о налогах и сборах и иных отраслей (гражданского и административного законодательства), нормы законодательных актов иностранных государств, регулирующие общественные отношения, составляющие объект исследования, материалы правоприменительной практики, данные статистики, научная литература.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в формировании концептуальных положений о досудебной защите прав и законных интересов

налогоплательщиков, определении ее места в правозащитном механизме, выявлении правовых форм и разработке практических рекомендаций по ее совершенствованию.

Цель настоящего исследования достигается посредством решения следующих **задач**:

- провести анализ становления досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, установить ее исторические периоды;
- определить предмет досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков;
- провести теоретико-правовой анализ досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, выработать собственный подход к ее понятию и предложить ее авторское определение;
- исследовать превентивную и альтернативную формы, обжалование досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и проанализировать их реализацию;
- определить тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков;
- разработать законодательные и практические предложения по совершенствованию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Методологическая основа исследования. Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы познания (анализ и синтез, диалектический, логический, системный) и частные методы познания, к которым можно отнести: традиционные правовые методы (сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический) и социологические методы (статистический, информационный).

Использованный при написании диссертации диалектический метод познания позволил выявить общие закономерности развития, правовые формы, признаки досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Применение сравнительно-правового метода дало возможность осуществить сравнительный анализ некоторых аспектов правового регулирования досудебной защиты в США, ФРГ, Великобритании и сопоставить их особенности и выработать предложения по совершенствованию досудебной защиты в РФ.

Историко-правовой и статистические методы исследования позволили сделать выводы относительно тенденций в развитии досудебной защиты и дать оценку эффективности досудебного обжалования.

Логический и системный методы использовались при обосновании выводов и положений новизны диссертационного исследования.

Нормативная основа исследования. Нормативную основу исследования составляют положения Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса Российской Федерации, Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 07.05.2013 № 78 «Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации, Федерального закона от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» и иных федеральных законов, нормативных правовых актов Минфина России и ФНС России, а также акты, утратившие силу.

Эмпирическая база исследования. Эмпирическую базу исследования составляет практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, арбитражных судов по вопросам досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, материалы Федеральной налоговой службы РФ, статистические данные органов государственной и судебной власти РФ.

Научная новизна диссертационного исследования определяется постановленной целью и решением задач в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Настоящая диссертационная работа основана на концептуальном подходе к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков как самостоятельной правовой форме деятельности ее участников, которая обладает обособленной системой правовых средств, предусмотренных в нормах законодательства о налогах и сборах и иного смежного законодательства до обращения налогоплательщика в судебный орган.

На защиту выносятся теоретические и практические **положения, характеризующиеся научной новизной**:

1. Выделение исторических периодов в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков позволяет показать историческую последовательность в ее формировании и выявить закономерности развития, обусловленные становлением механизма разрешения конфликтных ситуаций и закреплением прав и законных интересов налогоплательщиков в законодательстве о налогах и сборах.

Установлено, что исходной предпосылкой зарождения механизма защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является становление процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в форме обжалования в органах административной юстиции. Дальнейшее ее развитие связывается с введением указанной процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в налоговых органах, которая в разные исторические периоды рассматривалась в качестве обязательной или альтернативной.

Доказано, что основным движущим фактором в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков стало закрепление права на защиту в Конституции РФ и субъективных прав налогоплательщиков в нормах законодательства о налогах и сборах, что положило начало становлению процедуры досудебного урегулирования в налоговых органах.

Настоящий этап в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков характеризуется установлением обязательного обжалования в рамках системы налоговых органов и сложившейся практики применения примирительных процедур с участием независимого третьего лица либо без такового, что приводит к выводу о необходимости их более широкого распространения в налоговых правоотношениях и требует разработки правового регулирования.

2. Предложено определение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как правовой формы деятельности ее участников в рамках самостоятельного конфликтного налогового правоотношения, которая является

комплексным правовым инструментом, обеспечивающим баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Данный правовой инструмент выступает в налоговых отношениях основополагающей гарантией предсказуемости, последовательности и прозрачности деятельности налоговых органов, а также правомерности поведения и отсутствия злоупотреблений налогоплательщиками их субъективными правами и законными интересами.

Обосновано, что под субъективным правом налогоплательщика понимается предусмотренная налоговым законодательством возможность его поведения в налоговых отношениях, которая гарантируется государством путем императивного предписания должного поведения налоговых органов.

Законные интересы налогоплательщика подлежат рассмотрению в широком аспекте, как общеправовые интересы, которые могут быть реализованы посредством субъективных прав налогоплательщика, так и в узком значении, как незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика в налоговых отношениях, которому корреспондирует общая (имплицидная) обязанность налоговых органов.

3. Выделены сущностные признаки досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, которые составляют ее содержание и позволяют отличить ее от иных правовых форм защиты налогоплательщиков (внесудебной защиты, самозащиты) и к ним относятся:

1) реализация осуществляется в сфере конфликтного налогового правоотношения;

2) имеется специальный субъектный состав, заключающийся в том, что субъектом, разрешающим конфликтную ситуацию, является уполномоченный орган (лицо), не относящийся к судебным органам;

3) реализуется до обращения налогоплательщика в судебный орган;

4) существует в определенной правовой форме;

5) имеет самостоятельную систему правовых средств (субъективных прав, обязанностей, способов, правовых инструментов, процедур), предусмотренных в законодательстве о налогах и сборах и ином смежном законодательстве;

6) целью является предупреждение и восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

4. Диссертантом установлены элементы правового механизма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, к которым относятся регулятивные правовые средства первого уровня (субъективные права и обязанности (полномочия) ее участников и (охранительные) правовые средства второго уровня (способы, правовые инструменты).

Их реализация осуществляется в соответствии с процедурой досудебного урегулирования, что предполагает последовательные действия участников досудебной защиты по обращению в налоговые органы (внутриведомственная процедура) или к иным уполномоченным лицам (вневедомственная процедура).

5. Выделены правовые формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков:

1) превентивная форма — это порядок деятельности по индивидуальному информированию на основании запросов налогоплательщиков в Минфин России и ФНС России о законодательстве о налогах и сборах, а также рассмотрение налоговым органом пояснений и возражений налогоплательщиков при проведении налоговых проверок и предпроверочного анализа до вынесения ненормативного правового акта налоговым органом;

2) форма обжалования — это порядок деятельности налогоплательщиков и налоговых органов по рассмотрению жалоб, поданных на ненормативные правовые акты налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц по установленной апелляционной или общей процедуре досудебного урегулирования до обращения налогоплательщика в судебный орган;

3) альтернативная форма — это порядок деятельности налогоплательщика, налогового органа, медиатора посредством проведения медиации либо переговоров в сфере налогообложения до обращения в судебный орган.

6. В целях совершенствования правового регулирования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и разрешения налогового конфликта на основе диалога, диссертантом рассмотрена медиация как

альтернатива обжалованию ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Предложено определение медиации как процедуры, направленной на добровольное исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязанностей на основе соглашения, заключенного в результате переговоров между ним и налоговым органом при посредничестве третьей (независимой стороны).

В связи с необходимостью ее более широкого применения в налоговых правоотношениях предлагается дополнить п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ, устанавливающий перечень прав налогоплательщиков, подпунктом 16 следующего содержания:

«16) на подачу заявления о проведении медиации (онлайн-медиации) с участием независимого лица (медиатора)»

и установить корреспондирующую обязанность налогового органа, дополнив п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ подпунктом 18 следующего содержания:

«18) по заявлению налогоплательщика представлять согласие (отказ) в проведении процедуры медиации в течение 5 дней с даты его поступления».

7. Обосновано, что реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков возможна с помощью использования гражданско-правовых инструментов возмещения потерь или заверения об обстоятельствах посредством заключения соглашения о налоговой оговорке на основе добровольности, взаимного доверия и транспарентности.

В соответствии с соглашением о налоговой оговорке обязанная сторона обеспечивает возмещение убытков налогоплательщику в размере сумм, предъявленных по решению налогового органа при условии добросовестности налогоплательщика.

Под добросовестностью налогоплательщика понимается его поведение, предусматривающее экономические обоснованные действия, совершенные им на основании данных, предоставленных его контрагентом и проверенных им в общедоступных, открытых источниках информации.

8. Предлагается в целях совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков ввести в законодательство о налогах и сборах институт Уполномоченного по правам налогоплательщиков *(налоговый омбудсмен), который может быть создан* вне системы налоговых органов и наделить его полномочием по рассмотрению обращений налогоплательщиков по вопросам правомерности решений (постановлений) налоговых органов, принятых по результатам досудебного урегулирования.

Для реализации указанного полномочия Уполномоченному по правам налогоплательщиков (налоговому омбудсмену) возможно предоставить право на обращение в налоговый орган (к должностному лицу) с мотивированным предложением об отмене или изменению ненормативного акта налогового органа, где усматривается нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков.

Для введения института Уполномоченного по правам налогоплательщика (налогового омбудсмена) необходимо внести изменения в НК РФ и дополнить его главой 6^1 «Уполномоченный по правам налогоплательщиков», состоящей из статьи 37^1 «Полномочия Уполномоченного по правам налогоплательщиков» следующего содержания: «Уполномоченный по правам налогоплательщиков рассматривает обращения налогоплательщиков и плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов на нарушения их прав и законных интересов по результатам досудебного урегулирования, и осуществляет следующие действия:

1) принимает решение о принятии обращения налогоплательщика к рассмотрению или об отказе его рассмотрении в течение 10 дней со дня его поступления;

2) направляет в налоговые органы, а также должностным лицам, в решениях или действиях (бездействиях) которых усматриваются нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков, мотивированные предложения, содержащие рекомендации по их устранению».

9. Влияние цифровых технологий на реализацию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков обусловливает признание информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в

качестве правовых инструментов, обеспечивающих взаимодействие налогового органа и налогоплательщика, так и исполнение обязанностей последним.

Их использование требует дополнительной правовой защиты прав налогоплательщиков, что обусловливает необходимость признания ошибки информационных систем и технических сбоев в передаче информации как обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения и являющегося основанием для принятия решения об отказе привлечения налогоплательщика к ответственности.

В связи с этим предлагается дополнить п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ, устанавливающего обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения подпунктом 5 следующего содержания:

«5) ошибки информационных систем и технические сбои в передаче информации».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Полученные в ходе исследования теоретические выводы призваны обеспечить повышение эффективности правового регулирования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Представленные авторские идеи о совершенствовании защиты прав и законных интересов налогоплательщиков могут быть использованы в нормотворческой и преподавательской работе.

Материалы и теоретические положения диссертации о досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем налогового права в Российской Федерации.

Степень обоснованности и достоверности результатов исследования. Сформулированные диссертантом выводы и предложения научно обоснованы, аргументированы и оценены с учетом положений науки налогового права. Выводы и рекомендации диссертации, которые подтверждаются результатами апробации, основаны на всестороннем исследовании нормативных правовых актов,

правоприменительной практики, документов стратегического планирования, доктринальных источников и на использовании данных статистики.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)».

Основные 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 Высшей аттестационной комиссией Министерства науки и высшего образования Российской Федерации.

Основные выводы и результаты исследования были представлены автором в докладах на различных конференциях и форумах: на IX Международном конгрессе сравнительного правоведения «Правовые ценности в фокусе сравнительного правоведения» (Москва, 2 декабря 2019 г.); на круглом столе «Формы защиты прав» международной научно-практической конференции «Модернизация гражданского законодательства» (Москва, 21–24 октября 2020 г.); на X Международном конгрессе сравнительного правоведения «Конституционные изменения в России и в современном мире: диалектика универсального и национального» (Москва, 18 декабря 2020 г.); на III Международном форуме налогового права «Налоговое право: новеллы законодательства о регулировании» (Москва, 13 мая 2021 г.); на международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы» (Москва, 26 ноября 2021 г.); на круглом столе «Финансовая доктрина М. М. Сперанского («План финансов») и современное решение финансовых проблем в российском законодательстве» на IX Общероссийском годовом собрании теоретиков права «Законодательство в обустройстве российской жизни: история и современность» (к 250-летию со дня рождения М. М. Сперанского) (Москва, 16 февраля 2022 г.); на налоговом конгрессе «Налогово-правовая реальность — 2023» (Москва, 27 сентября 2023 г.); на круглом столе «Согласительные процедуры в системе

налоговых правоотношений» VI Международного форума налогового права «Новые вызовы в сфере налогообложения» (Москва, 24–25 июня 2024 г.).

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

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ДОСУДЕБНОЙ ЗАЩИТЫ ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

1.1. Историко-правовой аспект становления и развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в России

Генезис досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков неразрывно связан с историей развития государства и затрагивает государственное устройство и политическое существование государства. К. Лемайер отмечал: «организация правовой защиты затрагивает все государственное устройство»[3], это находит отражение в историческом развитии права и государства. Данный подход предполагает рассмотрения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков на основе исследования становления государства, что не соответствует цели исследования.

В науке для изучения защиты прав налогоплательщика используется более узкий подход, который предполагает исследование порядка становления и разрешения публичных споров с участием налогоплательщика и государства в лице его фискальных органов[4]. С этой методологией стоит согласиться, так как досудебная защита является одной из форм общей защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, поэтому историко-правовой аспект необходимо рассматривать через институциализацию ее процедур по урегулированию конфликтных ситуаций в сфере налогообложения. Кроме того, процесс становления досудебной защиты налогоплательщиков — организаций неразрывно связан с досудебной защитой физических лиц, поэтому их рассмотрение в историко-правовом аспекте осуществляется в тесной взаимосвязи.

---

[3] *Лемайер К.* Административная юстиция. Понятие охраны субъективных публичных прав в связи с развитием воззрений на государство. СПб. : СПб. Сенатская тип., 1905. С. 1.

[4] См.: *Богданов Д. В.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков: историко-правовой аспект // Финансовое право. 2012. № 7. С. 32–36.

Исследуя процесс становления досудебной защиты, необходимо отметить, что государство на начальном этапе становления испытывает значительные трудности со сбором налогов. По мнению И. Х. Озерова, в этот период у государства не сформированы органы, которые уполномочены на взимание налогов и, «сознавая свое бессилие, оно не решается брать на себя этой задачи»[5], но даже их наличие «не гарантирует поступление налогов в казну»[6]. Необходимо отметить, что в этот период налоговые платежи имеют статус дани и не имеют точного размера[7], что порождает многочисленные злоупотребления и, безусловно, сказывается на защите прав налогоплательщиков.

Процесс взыскания недоимки осуществлялся следующим образом: «за недоимку отвечал прежде всего сам недоимщик — его выводили на площадь и били батогами, на ночь сажали в тюрьму и на следующий день снова били. Это продолжалось до тех пор, пока недоимщик не уплачивал денег»[8].

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что на раннем этапе развития государства в России не учитывались при взимании налогов не только права налогоплательщика, но и основные права человека, поэтому о досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков говорить еще очень рано.

Развитие государства характеризуется сближением его с плательщиком: органы государства развиваются, и операции по взиманию налогов становятся более определенными для налогоплательщиков и органов, собирающих налоги.

Во второй половине XV — начале XVI века вводится система налогообложения исключительно в денежной форме. Вводится прямой налог — подать[9]. Кроме этого, имеются еще многочисленные налоги и сборы, которые часто несут определенную направленность (пищальные налоги, полоняничный налог и др.)[10] и, как следствие этого, появляется необходимость в органах,

---

[5] *Озеров И. Х.* Финансовое право. Вып. 11-й. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М. : Типо-Литография Г. И. Простакова. Балчуг, дом Симонова монастыря, 1905. С. 58–60.

[6] Там же. С. 58–60.

[7] См.: *Петухова Н. Е.* История налогообложения в России IX–XX вв. М., 2009. С. 15–16.

[8] *Озеров И. Х.* Указ. соч. С. 66.

[9] См.: *Миллер А. В.* Теория и история налогообложения России. Омск : Ом. гос. ун-т имени Ф. М. Достоевского, 2022. С. 9.

[10] См.: *Ляпина Т. М.* Теория и история налогообложения : учеб. пособие. 2-е изд., доп. и перераб. Тюмень, 2016. С. 26.

уполномоченных на сбор налогов. Так, в XVI веке в России были учреждены приказы, которые занимались сбором налогов и пошлин.

Кроме того, по мере развития финансовой техники государство берет на себя часть функций, например, о порядке распределения налогов между членами общины, что является важным для понимания зарождения защиты прав налогоплательщика. Так, ученые отмечают, что «более богатые и влиятельные члены общины, пользуясь своими связями, старались свалить бремя на слабых и маломощных. Тогда бедные подавали “челобитья” государю, чтобы богатым приказали тянуть тягло вместе со всеми»[11]. Следовательно, можно сделать вывод, что начиная с XVI века налогоплательщик имеет право подать жалобу о нарушении его права на уплату налога, то есть осуществить их защиту.

В начале XVII века проводится налоговая реформа, которая приводит к персонификации налогообложения (налог раскладывается между отдельными дворами)[12] и вводится личная ответственность каждого за неуплату налога. В этот период учреждается Счетный приказ, к компетенции которого относится контроль за фискальной деятельностью других приказов[13], куда налогоплательщик может подать жалобу о нарушении его прав. Необходимо отметить, что в этот исторический период существуют документы, которые свидетельствуют о порядке взимания налогов. К ним относятся: жалованные грамоты, которые регламентируют частные привилегии монастырей и церквей, содержащие различные иммунитеты (в том числе и налоговые); уставные грамоты, определявшие отношения наместника с жителями уезда, в том числе и порядок взимания местных налогов и пошлин; судебники и указные книги; Соборное уложение царя Алексея Михайловича 1649 года[14] и нарушение установленного в них порядка может являться предметом жалобы налогоплательщика.

В отношении защиты прав налогоплательщиков допетровского периода следует привести мнение К. Лемайер, который отмечает, что «в средневековых

---

[11] *Озеров И. Х.* Указ. соч. С. 64.

[12] См.: *Миллер А. В*. Указ. соч. С. 10.

[13] См.: История финансового законодательства России : учеб. пособие. Сер. «Экономика и управление». М. ; Ростов н/Д : ИКЦ «МарТ», 2003. С. 22.

[14] См.: Там же. С. 22.

институтах для защиты прав нельзя искать ни истинных зачатков, ни образцов нашей современной административной юстиции»[15], так как досудебная защита того периода не имеет ни четко установленной процедуры, ни закрепленных за налогоплательщиками прав, а успешность защиты зависит не от нормы права, закрепленной в законе, а от воли лица, рассматривающего жалобу, что пока не позволяет сделать вывод о начале становления досудебной защиты прав.

Государственные преобразования в России, коснувшиеся всех сфер экономики, включая финансы, связаны с именем Петра Великого. Основным в реформировании налоговой системы стало введение подушной подати, которая распространялась на все население мужского пола. С течением времени подушная подать становится основным источником доходов, однако недостатком этого налога было то, что он не учитывал имущественное состояние налогоплательщика, а также фактически отсутствовала возможность оспорить подлежащую уплате сумму. В результате реформ Петра I была установлена единая система налогообложения для всей страны, которая требовала более эффективного управления, в том числе когда это касалось управления в сфере налогообложения.

В 1714 году Петром I был издан указ «О фискалах и их должности и действии». Фискалы были универсальной службой, которая и налоги собирала, и замещала деятельность счетной палаты, а также рассматривала жалобы народа[16]. При этом, по мнению ученых, защита прав налогоплательщиков мало интересовала уполномоченные органы, а именно «когда фиск и высказывал некоторую заботливость о крестьянах, то в основе его были интересы фискального свойства, а не осознание обязанностей, лежащих на нем»[17] и целью этой службы был сбор налогов, при этом права налогоплательщиков практически оставались без внимания.

В следующий исторический период правления Екатерины II происходит дальнейшее реформирование управления финансами: для управления государственным имуществом, для сбора податей, ревизии счетов и вообще для

---

[15] *Лемайер К.* Указ. соч. С. 3.
[16] См.: Фискал. М. : Наталья Починок, 2016. С. 230.
[17] *Озеров И. Х.* Указ. соч. С. 66.

заведывания в губернии государственными финансовыми делами были созданы особые коллегиальные учреждения — губернские казенные палаты в 1775 году[18], которые явились прообразом податной инспекции XIX века. При этом ответственными за сбор налогов были выборные земские власти: десятские, сотские, целовальники. В поместьях, вотчинах ответственными за уплату налогов были приказчики[19].

В отношении досудебной защиты прав налогоплательщиков петровского периода и периода абсолютной монархии необходимо отметить следующее:

В 1711 году был образован Правительствующий Сенат — постоянно действующий орган государственного управления, а в 1722 году при Сенате была учреждена должность генерала-рекетмейстера, который курировал прохождение делопроизводства и судопроизводства[20], то есть рассматривал в том числе и жалобы в сфере налогообложения. Данный институт просуществовал около 100 лет и характеризуя его С. А. Корф отмечал, что всякий гражданин имел право жаловаться только верховной власти; жалобы эти принимались и докладывались по очереди поступления рекетмейстерами, причем, если в течение двух месяцев не следовало ответа, жалобщик получал право жаловаться непосредственно императору, и на основании докладов рекетмейстейров происходит либо отклонение жалобы, либо передача ее соответствующему министру для наведения справок по данному делу, либо приказ исполнения, либо передача жалобы генерал-рекетмейстеру, который должен был собирать все необходимые справки, выслушивать объяснения жалобщика. Только после всего этого вновь докладывать жалобу государю, который и полагал свое решение[21]. По его мнению, это был единственный доступный способ защиты прав для большинства слоев населения.

Исходя из изложенного, специального порядка для защиты прав налогоплательщику предоставлено не было, а была только возможность обратиться

---

[18] См.: Податная инспекция в России (1885–1910 гг.). Очерк деятельности податной инспекции за 25 лет ее существования в связи с развитием прямого обложения / сост. К. И. Ровинский. СПб., 1910. С. 9.

[19] См.: *Дудина Н. В.* Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации : дис. … канд. юрид. наук. М., 2005. С. 44.

[20] См.: *Цыганов В. Б.* История государственного управления в России. Екатеринбург, 1999. С. 90.

[21] См.: *Корф С. А.* Административная юстиция в России. СПб., 1910. Кн. 1 : Очерк исторического развития власти надзора и административной юстиции в России. С. 170.

с жалобой на «высочайшее имя» в общем порядке, при этом при делопроизводстве по рассмотрению жалоб устанавливаются формальные процедуры, но специально уполномоченных органов, занимающихся рассмотрением жалоб налогоплательщиков, создано не было, что не может свидетельствовать о возникновении досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Кроме того, по мнению некоторых исследователей, при рассмотрении налоговых споров в первую очередь учитывается публичный интерес государства в собирании налогов, а не субъективные права налогоплательщика. Так, В. А. Гаген отмечает «наше дореформенное законодательство не знало вовсе субъективных публичных прав…»[22]. Соглашаясь в том, что государство всегда преследует фискальный интерес в собирании налогов, однако введение процедур по рассмотрению жалоб говорит о том, что государство начинает признавать важность защиты частной собственности и признании права налогоплательщика на защиту, как непосредственно из нее вытекающего.

Также необходимость признания прав налогоплательщиков отмечается в научных трудах ученых конца XVIII начала XIX века. Так, В. Н. Татищев в конце XVIII века писал, что «в фискальной политике государства следует учитывать экономическое положение налогоплательщика»[23], а Н. И. Тургенев в начале XIX века изложил следующие общие принципы налогообложения: равное распределение налогов, определенность налогов, собирание налогов в удобнейшее время, дешевое собирание налогов, взимание налога с дохода»[24]. По мнению Е. Ю. Грачевой и Л. Л. Арзумановой, «идеи Н. И. Тургенева сохранили свое значение и актуальность для доктрины финансового права и сегодня»[25].

Следовательно, в науке уже были разработаны положения о правах налогоплательщика при взимании налогов, что сыграло важную роль в создании

---

[22] *Гаген В. А.* Административная юстиция. 2-е изд., испр. и доп. Ростов н/Д, 1916. С. 73–74.

[23] См.: *Попов В. В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2012. С. 272.

[24] *Тургенев Н. И.* Опыт теории налогов. У истоков финансового права / под ред. А. Н. Козырина. М. : Статут, 1998. С. 210.

[25] *Грачева Е. Ю., Арзуманова Л. Л.* Доктрина науки финансового права: эволюционное развитие и современность // Журнал российского права. 2023. Т. 27, № 5. С. 176.

досудебной защиты прав налогоплательщиков в конце XIX века и предопределило появление административной юстиции.

XIX век является временем отмены крепостного права, что вызвало изменения во всех областях и сферах экономики и общественно-политической жизни страны, в том числе и в налоговой системе. В этот период происходит ее коренная перестройка, а именно «вводится налог с доходов от денежных капиталов, сбор с торговых и промышленных предприятий (промысловый налог), а также пошлины, плату за правительственные регалии, налог на казенное имущество»[26], которые уплачивают не только физические лица, но и организации.

В данный период изменяется структура налоговых органов. В 1885 году в России, по инициативе министра финансов Н. Х. Бунге, была учреждена должность податного инспектора как финансового работника на местах[27], а также была образована податная инспекция, которую называют прообразом современных налоговых органов, что повлекло изменение порядка взимания налогов, что привело к образованию централизованной системы управления финансами и государственного аппарата, уполномоченного на сбор налогов и сборов.

В этот же период начинают формироваться органы административной юстиции, которые занимаются рассмотрением споров в сфере публичных отношений. В период с 1880 по 1910 год «были образованы губернские и областные податные присутствия по квартирному налогу, по промысловому налогу, по заведованию государственным налогом с недвижимого имущества»[28], которые рассматривают жалобы налогоплательщиков в связи с нарушениями в сфере взыскания налогов. Необходимо отметить, что были установлены процедуры рассмотрения жалоб: общая (по всем налогам) и особая процедура по подаче жалоб в сфере взимания по промысловому налогу (основной источник дохода государства). Предметом обжалования были действия всех учреждений и лиц. По промысловому налогу процедура обжалования была следующей: жалобы на

---

[26] Податная инспекция в России … С. 11.

[27] См.: *Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П.* Основы налоговой системы : учеб. пособие для вузов / под ред. Д. Г. Черника. М., 1998. С. 72–73; *Петров Ю. И.* Фискальные органы в истории налогообложения в России: IX–XIX века. М., 2016. С. 164–167.

[28] *Гаген В. А.* Указ. соч. С. 84–90.

действия подавались в губернские присутствия (через казенные палаты); действия губернских присутствий обжаловались в Первый департамент Правительствующего сената»[29]. Общая процедура предусматривала подачу жалоб в областное податное присутствие по соответствующему налогу, а в случае несогласия с его решением, подачу жалобы в губернское присутствие через управляющего Казенной палатой. В случае несогласия с решением губернского присутствия была предусмотрена возможность подачи жалобы министру финансов. Также была установлена процедура рассмотрения жалоб и возможность присутствия налогоплательщика при ее рассмотрении, его право давать письменные и устные объяснения и срок рассмотрения жалобы[30].

А. Б. Зеленцов и В. И. Радченко отмечают, что «губернские присутствия осуществляли в полной мере функцию квазисудебных органов административной юстиции»[31], которые не подчинялись податным инспекциям, что говорит об их независимости, и были ориентированы на рассмотрение только налоговых конфликтов, что говорит об их профессиональной компетентности.

Кроме того, необходимо отметить еще один важный аспект в истории становления досудебной защите прав налогоплательщиков после отмены крепостного права в России. Государство с 1864 года до революции 1917 года несло ответственность за действия должностных лиц в области имущественных сделок, причиненных при утрате имущества, связанного с взысканием налогов по ненадлежащему управлению имуществом, причинению вреда должностными лицами налогоплательщику. В этих случаях налогоплательщикам была предоставлена судебная защита. Так, согласно ст. 2 Устава гражданского судопроизводства, частное лицо или общество, право которого было нарушено распоряжением правительственных мест или лиц, могли предъявить в суд иск о восстановлении нарушенных прав[32], а государство в лице казны несло

---

[29] См: *Панова И. В.* Административная юстиция : монография. М. : Норма : Инфра-М, 2014. С. 44.

[30] См.: *Гаген В. А.* Указ. соч. С. 87.

[31] *Зеленцов А. Б., Радченко В. И.* Административная юстиция в России. (История и современность). М., 2002. С. 36.

[32] См.: *Боровиковский А. Л.* Устав гражданского судопроизводства: С объяснениями по решениям Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената. 4-е изд., испр. и доп. СПб., 1899. С. 20.

ответственность за действия должностных лиц при нарушении ими прав налогоплательщиков.

Н. Ю. Хаманева писала, что «из института защиты государственного правопорядка административная юстиция незаметно, но последовательно превращается в институт обеспечения гражданину его субъективных публичных прав»[33] и с этим следует согласиться, так как исследователи этого периода в истории России отмечают, что «в первые послереформленные десятилетия население предпочитает легальные средства воздействия на власть»[34], что предполагало обращение лица, право которого нарушено, за разрешением конфликтной ситуации в уполномоченные органы и обеспечивало в обществе баланс интересов.

Исходя из изложенного, в период с 1861 по 1917 год происходит становление процедуры рассмотрения налоговых споров специально уполномоченными органами («квазисудебными органами»), а у налогоплательщиков появляется право на защиту своих прав, которое пока не имеет нормативного закрепления, но подлежит защите в органах административной юстиции, что свидетельствует о зарождении досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Исследуя законодательство о налогах после 1917 года, ученые отмечают, что «одномоментного слома старой налоговой системы и создание новой не произошло»[35]. Революционные преобразования несколько приостановили процесс становления досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, но отход от политики военного коммунизма и новая экономическая политика и фактически введение рыночной экономики способствуют дальнейшему развитию данного правого института.

Так, на первоначальных этапах становления Советской России (1917–1922) в целях повышения собираемости налогов налогоплательщикам не была предоставлена возможность обжалования взыскания налогов. Однако нэп и

---

[33] *Хаманева Н. Ю.* Защита прав граждан в сфере исполнительной власти. М., 1997. С. 78.

[34] *Кабашов С. Ю.* Организация работы с обращениями граждан в истории России : учеб. пособие. М., 2010. С. 78.

[35] См.: Законотворчество 1917 года : учеб.-науч. пособие / колл. авт. под рук. С. А. Боголюбова. М., 2017. С. 209–210; *Тимошенко В. А.* Налогообложение в России: Исторический опыт и проблемы, 1985–1995 гг. : дис. ... д-ра ист. наук. Саратов, 1999. С. 96.

активное развитие предпринимательской деятельности, требовало улучшения качества защиты прав налогоплательщиков, поэтому в 1922–1925 годах было введено правовое регулирование, согласно которому действия и распоряжения должностных лиц при взимании налогов и сборов подлежали обжалованию в уполномоченном органе[36]. Характеризуя указанный период М. Д. Загряцков отмечал, что была установлена процедура рассмотрения жалоб, а именно «первой инстанцией по рассмотрению жалоб является уездная Налоговая Комиссия, второй — Губернская (апелляционная инстанция), которая рассматривала жалобу в пределах указанных плательщиком обстоятельств, а иные установленные ее нарушения являлись основанием для последующего обращения налоговых органов к Губфинотделу с целью устранения их в дальнейшем. Кассационной инстанцией являлся Наркомфин»[37].

Следовательно, в первые годы Советской власти была создана система органов, которая занималась рассмотрением жалоб налогоплательщиков и функционировала отдельно от органов, которые занимались исчислением и сбором налогов[38]. Кроме того, были установлены виды жалоб (по категории налогоплательщика, по виду налога), сроки ее подачи и условия об отсрочке или рассрочке уплаты налога.

Однако, несмотря на положительные изменения, произошедшие в досудебной защите прав налогоплательщиков в вышеуказанный период, прослеживаются и определенные негативные тенденции, а именно классовый подход к налогоплательщику, так некоторые группы населения облагались повышенными налогами, а налогоплательщикам, которые до революции 1917 года относились к дворянскому сословию, не было предоставлено право обжалования (их жалобы рассмотрению не подлежали).

Усиление централизации в народном хозяйстве и реорганизация управления промышленностью в 30-е годы XX столетия потребовали существенных изменений

---

[36] См.: Положение о взимании налогов и сборов, утв. Декретом ВЦИК, СНК РСФСР от 17.07.1922 // СУ РСФСР. 1922. № 44. Ст. 550; Положение о взимании налогов, утв. ЦИК СССР, СНК СССР 02.10.1925 // СЗ СССР. 1925. № 70. Ст. 518.

[37] *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы. М., 1925. С. 194–195.

[38] См: Там же. С. 150.

в области финансов, что привело к изменению налогового аппарата и полного реформирования системы налоговых платежей в бюджет. В соответствии с Положением о налоговых инспекторах и налоговых ревизорах от 29.04.1937 № 697[39] были созданы налоговые инспекции, которые подчинялись налоговым отделам финансовых органов (края, области, города с районным делением), а также управлениям налогов и сборов наркоматов финансов союзных республик. Руководящим органом был Наркомат финансов СССР[40]. К полномочиям налоговых инспекций согласно Положению о взыскании налогов и неналоговых платежей[41] относился не только сбор и учет налогов, но и рассмотрение жалоб, поданных на действия и акты должностных лиц, осуществлявших взыскание платежей.

Согласно вышеуказанному Положению решения налоговых инспекций могли быть обжалованы в месячный срок в вышестоящий орган, а именно в налоговый отдел краевого / областного / городского финотдела[42], постановление которого являлось окончательным.

Следовательно, в этот период досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков осуществлялась в рамках системы налоговых органов и была установлена двухступенчатая процедура обжалования.

Исследователи советского периода налогообложения отмечают, что «в результате многочисленных нарушений при налогообложении, которые выражались в незаконности привлечения налогоплательщиков к ответственности и взысканию налоговых платежей»[43], государство вводит судебную защиту для граждан, колхозов и артелей при изъятии их имущества в связи с неуплатой налогов[44]. Полагаем, что это было обусловлено тем, что в 1936 году была принята

---

[39] Постановление СНК СССР от 29.04.1937 № 697 «Об утверждении Положения о налоговых инспекторах и налоговых ревизорах» // СЗ СССР. 1937. № 30. Ст. 122.

[40] См.: *Иванова Е. В.* Этапы эволюции налоговых органов России // Вестник Омского университета. Сер. «Экономика». 2004. № 2. С. 122–128.

[41] См.: Постановление ЦИК СССР № 48, СНК СССР № 1402 от 17.09.1932 «О введении в действие Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей» // СЗ СССР. 1932. № 69. Ст. 410а.

[42] См.: *Марьяхин Г. Л.* Налоги и сборы с населения и колхозов : допущено Всесоюз. ком. по делам высшей школы при СНК СССР в качестве учеб. пособия для фин. техникумов. М. : Госфиниздат, 1946. С. 150.

[43] См.: *Тимошенко В. А.* Указ. соч. С. 106.

[44] См.: Постановлением ЦИК СССР № 94, СНК СССР № 603 от 11.04.1937 «Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан».

Конституция, где в ст. 10 было закреплено право личной собственности граждан[45] и государство, признавая право личной собственности за гражданином и некоторыми категориями юридических лиц (колхозы, артели) устанавливает судебный порядок изъятия их имущества за недоимки налогов. При этом собственность организаций рассматривалась как социалистическая собственность государства, и ее защита осуществлялось только в рамках досудебной защиты путем обращения в налоговые органы.

В поздний советский период (1980–1991) были приняты нормативные правовые акты о досудебном порядке взыскания не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей[46], которые принципиально не изменили существующий порядок обжалования. Следует отметить, что в этот период система налогового администрирования несколько усложнилась и состояла из сети налоговых отделов в финансовых управлениях регионального и местного уровней, которые подчинялись местным, республиканским и союзным властям[47] и в рамках этой системы происходило рассмотрение жалоб налогоплательщиков.

Кроме того, существовали налоги и иные платежи, администрирование которых осуществлялось специально уполномоченными органами и к ним относились: исполнительные комитеты поселковых и сельских Советов народных депутатов, органы государственного страхования, органы профессиональных союзов[48]. Также в соответствии с законодательством Союза ССР полномочия по исчислению и взиманию некоторых государственных и местных налогов и сборов были предоставлены краевым, областным, районным Советам народных депутатов[49] и рассмотрение жалоб налогоплательщиков на действия их

---

[45] См.: Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (утв. Постановлением Чрезвычайного VIII Съезда Советов СССР от 05.12.1936) // Известия ЦИК СССР и ВЦИК. 1936. № 283.

[46] См.: п. 36 Положения, утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3820-X «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей»); ст. 40 Закона СССР от 14.06.1990 «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

[47] См.: *Мартинес-Васкес Хорхе, Джеймсон Бо.* Россия: переход к новому федерализму : пер. с англ. М : Весь Мир, 2002.

[48] См: п. 2 Положения, утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3820-X «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» // Свод законов СССР. Т. 5. С. 502.

[49] См.: п. 4 ст. 10 Закона СССР от 25.06.1980 № 2351-X «Об основных полномочиях краевых, областных Советов народных депутатов, Советов народных депутатов автономных областей и автономных округов»// Ведомости ВС СССР. 1980. № 27. Ст. 526; п. 10 ст. 14 Закона РСФСР от 29.07.1971 «О районном Совете народных депутатов РСФСР» // Ведомости ВС РСФСР. 1971. № 31. Ст. 653.

должностных лиц осуществлялось в финансовых отделах исполнительного комитета того Совета народных депутатов, который осуществлял администрирование платежа[50].

В этот период в соответствии с Положением о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей был установлен порядок обжалования действий должностных лиц (органов, осуществляющих взыскание платежей), согласно которому «жалобы подаются в орган, по распоряжению которого производится взыскание, а в случае несогласия с вынесенным решением — в орган, вышестоящий по отношению к органу взыскания»[51].

Следовательно, налогоплательщики за защитой своих прав при взимании налогов и сборов должны были обращаться сначала в орган, принявший ненормативный акт (в налоговую инспекцию либо в иной уполномоченный орган), а далее в вышестоящий орган по отношению к органу взыскания. В суд могли обратиться за защитой только граждане, организациям право на обращение в суд по налоговым спорам не было предоставлено.

Давая характеристику досудебной защите прав и законных интересов в советский период, следует отметить, что введение плановой экономики и полное огосударствление всех сторон хозяйственной жизни, исключение предпринимательской деятельности из общественной жизни, отсутствие права частной собственности на средства производства, привели к девальвации права налогоплательщика на защиту по сравнению с дореволюционным периодом, когда действия (бездействия) налогового органа обжаловались в рамках органов административной юстиции.

Ученые, рассматривая налоговую систему СССР, отмечают, что основными доходными источниками государства были налоговые платежи на прибыль предприятий, налог с оборота и др. При этом сама система налогообложения советского периода была «косной», но, несмотря на существенные недостатки, она

---

[50] См.: п. 28 Указа Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3819-X «О местных налогах и сборах» // Ведомости ВС СССР. 1981. № 5. ст. 121.

[51] Пункт 36 Положения, утв. Указом Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3820-X «Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» // Свод законов СССР. Т. 5. С. 502.

обеспечивала нужды государства с централизованной экономикой[52]. Одним из недостатков налоговой системы, по их мнению, являлась неэффективность досудебной защиты прав налогоплательщиков и невозможность обращения налогоплательщика (организации) за разрешением спора к независимому органу (в суд). Д. М. Чечот писал, что «дела возбуждались, как правило, не по жалобам заинтересованных лиц, а по заявлениям самих государственных органов, которые должны были для производства взыскания получить санкцию суда»[53]. Л. И. Поволоцкий считал по-другому. По его мнению, установленный порядок «стоит на страже государства… и на страже интересов социалистической собственности колхозов и личной собственности граждан СССР, охраняя ее от неправомерных действий административных органов по изъятию имущества в погашение недоимок…»[54], то есть, несмотря на существующие недостатки досудебной защиты, налогоплательщик мог защитить свои права. Можно сделать вывод, что для своего времени досудебная защита обеспечивала охрану прав налогоплательщика.

Исходя из изложенного, характеризуя досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков советского периода, необходимо отметить, что в данном периоде был установлен досудебный порядок урегулирования споров, а именно введена двухступенчатая процедура обжалования в рамках системы административных (налоговых и иных уполномоченных) органов, установлены требования к жалобе, сроки ее подачи, полномочия лица, рассматривающего жалобу. Существенным недостатком данного периода явилось отсутствие закрепления в законодательстве субъективных прав налогоплательщиков, в том числе права на защиту.

После провозглашения независимости Российской Федерации в 1991 году были приняты основополагающие налоговые законы, которые полностью

---

[52] См.: *Тимошенко В. А.* Указ. соч. С. 125, 128.
[53] *Чечот Д. М.* Административная юстиция. Л. : Изд-во Ленинград. ун.та, 1973. С. 63.
[54] *Поволоцкий Л. И., Лисковец Б. А., Соминский А. С.* Дела особого производства. М., 1948. С. 3.

изменили ее налоговую систему[55]. В январе 1992 года в Российской Федерации была введена трехзвенная налоговая система, которая отражала федеративное устройство России и устанавливала федеральные, региональные и местные налоги. Н. И. Химичева, характеризуя происходящие изменения налоговой системы, писала, что «в экономике страны и, соответственно, в системе налогообложения происходят изменения принципиального характера, исходящие из равенства всех форм собственности»[56]. Это, по ее мнению, принципиально отличало происходящие изменения от иных налоговых реформ советского периода. В области защиты прав налогоплательщиков тоже произошли существенные изменения.

В 1991 году была изменена законодательная база досудебного урегулирования и было установлено, что налогоплательщик (вне зависимости от организационно-правовой формы) имеет возможность обратиться в суд в связи с нарушением налоговым органом его прав и законных интересов, то есть в случае несогласия с решением защита налогоплательщика осуществляется в судебном порядке[57].

Как отмечают исследователи «почти два года налоговая служба пыталась воспрепятствовать внедрению судебной процедуры»[58], обосновывая это спецификой налоговых правоотношений, которые, по ее мнению, не могли быть отнесены к компетенции сначала арбитража, а потом арбитражного суда.

Принятие в 1992 году Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации[59], согласно которому конфликты в сфере налоговых правоотношений

---

[55] См.: Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527; Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 525; Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1871.

[56] *Химичева Н. И.* Дефиниция налога в системе инструментов защиты прав субъектов налоговых правоотношений // Законные интересы субъектов налоговых правоотношений: проблемы нормативно-правового обеспечения : сб. ст. по материалам Межвуз. науч.-практ. конф. (Саратов, 5 июня 2014 г.) / отв. ред. Е. В. Покачалова. Саратов : СГЮА, 2015. С. 138.

[57] См.: ст. 14 Закона РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492; ст. 17 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

[58] *Кириенко А. П.* Защита прав налогоплательщика в Российской Федерации. Иркутск, 2012. С. 34.

[59] См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 05.03.1992 № 2447-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 16. Ст. 836.

были отнесены к спорам в сфере управления и были подведомственны арбитражным судам, что устранило существующие разногласия.

В дальнейшем эта позиция ВАС РФ была обоснована в п. 4 письма от 23.11.1992 № С-13/ОП-329, где разъяснялось, что налогоплательщик имеет право выбора на использование обеих способов защиты по своему усмотрению[60], следовательно, налогоплательщик мог использовать любой способ защиты по его выбору (последовательно либо параллельно). Данная судебная позиция впоследствии нашла закрепление в ст. 11 Гражданского кодекса 1994 года, согласно которой решение, принятое в административном порядке, может быть обжаловано в суде, что полностью устранило вышеуказанные разногласия.

Основное влияние на становление досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков оказала Конституция РФ 1993 года[61]. Данный нормативный правовой акт закрепил основные права и свободы человека[62], в том числе и право на защиту (ч. 2 ст. 45 Конституции РФ).

Конституционный Суд РФ, давая разъяснения относительно прав налогоплательщика, отмечал, что «права и свободы человека и гражданина, применимы также и в отношении юридических лиц»[63] и в той мере «в какой это право по своей природе может быть к ним применимо»[64]. Из данной трактовки применительно к теме исследования следует, что организации, как и физические лица, имеют право использовать любые способы защиты, в том числе и досудебные, если считают, что нарушены их права как налогоплательщика.

---

[60] См.: Информационное письмо ВАС РФ от 23.11.1992 № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства» // Вестник ВАС РФ. 1993. № 1.

[61] См.: Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

[62] Право свободно использовать свои способности и имущество для предпринимательской и иной не запрещенной законом деятельности (ч. 1 ст. 34 Конституции РФ); право направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления (ст. 33 Конституции РФ); право иметь в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться своим имуществом (ч. 2 ст. 35 Конституции РФ) и др.

[63] См.: п. 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 № 17-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года “О внесении изменений в Закон Российской Федерации “Об акцизах”» // СЗ РФ. 1996. № 45. Ст. 5202.

[64] См.: п. 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

По мнению В. Д. Зорькина, правовые позиции Конституционного Суда РФ, содержащиеся в его постановлениях 1996–1998-х годов, сформулировали ряд важнейших критериев налогообложения, которые были учтены при работе над частью первой Налогового кодекса РФ[65]. М. В. Карасева, также отмечала, что «правовая политика налоговой справедливости нашла свое воплощение прежде всего в части первой НК РФ»[66], что является абсолютно обоснованным, так как содержащиеся в Конституции РФ основные положения и их трактовка Конституционным Судом РФ получают свое развитие в нормах Налогового кодекса РФ, где были закреплены основные права налогоплательщика и им были установлены правовые гарантии, в том числе право на административную и судебную защиту.

С. А. Ядрихинский отмечает, что «несмотря на многовековую историю отечественного налогообложения, права и тем более законные интересы налогоплательщиков вплоть до конца XX века не являлись объектом правового регулирования»[67], что является верным. Принятие указанных нормативных актов оказало влияние как на всю налоговую систему, так и на дальнейшее развитие досудебной защиты, поспособствовав становлению нормативно-правового механизма досудебной защиты.

После принятия первой части НК РФ в 1998 году досудебное урегулирование не рассматривалось как обязательная процедура, предшествующая обращению в суд. В ст. 138 НК РФ была установлена по выбору заявителя альтернативная процедура обжалования: либо в вышестоящий налоговый орган, либо в суд, а предметом жалобы мог быть любой ненормативный акт, действие (бездействие) налогового органа. Позднее, в 2006 году, были внесены изменения[68], согласно которым вводилось обязательное досудебное обжалование для решений по

---

[65] См.: *Зорькин В. Д.* Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98–106.

[66] *Карасева М. В.* Налоговый процесс // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 53.

[67] *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021. С. 26.

[68] См.: Федеральный закон 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» // СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

налоговым проверкам (о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности) и они вступали в силу с 1 января 2009 года. Практика досудебного урегулирования показала свою эффективность, и с 1 января 2014 года было введено обязательное обжалование для всех ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц[69], за исключением небольшой категории споров имущественного характера, а именно не подлежали обязательному обжалованию требования имущественного характера, возникающие в результате реализации актов налоговых органов ненормативного характера (это требование о возмещении вреда, о возмещении налогов и некоторые другие), для которых обязательный порядок обжалования установлен только с 01.01.2025[70].

Исходя из изложенного, законодателем был установлен обязательный последовательный порядок разрешения налоговых конфликтов, что означает: прежде чем обратиться за судебной защитой, налогоплательщику необходимо в порядке досудебного урегулирования подать жалобу в налоговый орган, а именно:

- на незаконность ненормативных актов инспекций ФНС России по районам, городам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекций ФНС России межрайонного уровня, а также на действия (бездействия) их должностных лиц в Управление ФНС России по соответствующему субъекту РФ;

- на незаконность ненормативных актов Управлений ФНС России по субъектам, межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, а также на действия (бездействия) их должностных лиц в ФНС России.

Рассмотрения жалоб налогоплательщиков осуществляется специальными подразделениями налоговых органов. В 1997 году в центральном аппарате ФНС

---

[69] См.: Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3445.

[70] См.: подп. «а» п. 49 ст. 1 Федерального закона от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2023. № 32 (Ч. I). Ст. 6121.

России было создано Управление налогового аудита[71], которое рассматривало жалобы налогоплательщиков на ненормативные правовые акты (действия, бездействия) налоговых инспекций по субъектам РФ. В 2006 году в Управлениях ФНС России по субъектам РФ и в налоговых инспекциях были созданы подразделения налогового аудита и к их полномочиям были отнесены вопросы досудебного урегулирования. Впоследствии подразделения налогового аудита были разделены на управления и отделы досудебного аудита[72] и управления и отделы внутреннего аудита, которые функционируют до настоящего времени.

Важным этапом в их становлении является принятие в 2006 году Концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов РФ[73] и как отмечается в литературе «одной из причин ее принятия был высокий процент удовлетворения исков в арбитражных судах, что требовало всестороннего анализа»[74]. В этих условиях налоговым органом требовалось проанализировать причины, по которым их решения отменяются, а действия (бездействия) признаются незаконными. В вышеуказанной Концепции были сформированы задачи, согласно которым налоговым органам, необходимо было повысить качество принятия решений и уровень разрешения конфликтов, чтобы у налогоплательщика не было необходимости обращения в арбитражный суд. Как отмечают ученые, «внутренние пересмотры ФНС России собственных решений, актов, действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов позволили качественно улучшить и сократить количество дел в судах»[75]. Исходя из того, что количество налоговых споров в арбитражных судах постоянно снижается (2019 — 42 736 дел, 2020 —

---

[71] См.: Письмо Госналогслужбы РФ от 04.06.1997 № ВК-6-11/423 «О Положении об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Госналогслужбы РФ» (вместе с Положением, утв. Госналогслужбой РФ 31.05.1997) // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1997. № 8.

[72] См.: Приказ ФНС России от 10.11.2008 № ММ-3-4/588@ «Об утверждении положений об Управлении налогообложения и Управлении досудебного аудита» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[73] См.: Распоряжение ФНС России от 01.09.2006 № 130@ «О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов // Документ не был опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[74] *Якупов З. С.* Организация налоговых проверок и внутренний аудит : учеб. пособие. Казань, 2013. С. 211.

[75] *Айсуакова Р. Б.* О тенденциях развития досудебного урегулирования налоговых споров // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : XV Междунар. науч. конф. Уфа, 2022. С. 55.

45 163 дел, 2021 — 16 623 дел, 2022 — 23 989 дела, 2023 — 16 401)[76], можно сказать, что вышеупомянутая Концепция была успешно реализована.

Следовательно, период с 1991 года характеризуется динамичным развитием законодательства, формируются правовые гарантии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Также происходит реформирование налоговых органов, появляются специализированные подразделения (управления и отделы досудебного аудита), которые занимаются урегулированием споров. Приходим к выводу, что досудебная защита до 2014 года реализуется по инициативе налогоплательщика, а с 2014 года вводится обязательное досудебное обжалование.

Кроме того, развитие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в постсоветском периоде обусловливается развитием правовых механизмов, направленных на предупреждение конфликтных ситуаций. К указанным механизмам может быть отнесено индивидуальное информирование и иные правовые инструменты, что будет подробно рассмотрено в следующей главе настоящего исследования. В данном контексте необходимо упомянуть, что в 2013 году принимается Концепция развития досудебного урегулирования[77], где был установлен курс на развитие нового подхода к урегулированию налоговых споров, а именно на развитие досудебных механизмов, позволяющих добиваться разрешения конфликтов без участия суда. Основную роль, по мнению авторов данной концепции, должны играть такие процедуры, как налоговое консультирование, медиация, а также упрощение способов взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком, что будет более подробно рассмотрено также во второй главе исследования.

Анализируя процесс становления досудебной защиты прав и законных интересов, некоторые ученые отмечают, что «право на правосудие по налоговым спорам — это роскошь, доставшаяся российским налогоплательщикам без

---

[76] См.: Арбитражное судопроизводство. Общие показатели по категориям дел // Судебная статистика РФ : сайт. URL: https://stat.xn----7sbqk8achja.xn--p1ai/stats/arb/t/42/s/1 (дата обращения: 18.02.2025).

[77] См.: Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

борьбы»[78]. Из этого следует, что досудебная защита прав и законных интересов была предоставлена налогоплательщикам по желанию сверху, а не явилась результатом исторического развития. С данной точкой зрения нельзя согласиться, так как становление досудебной защиты отражает исторический процесс ее развития и становления.

Исходя из изложенного, в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков прослеживаются следующие периоды:

1) дореволюционный период с 1861 по 1917 год — досудебная защита прав налогоплательщиков реализуется в рамках административной юстиции (органов, которые независимы от податных инспекций);

2) советский период с 1917 по 1991 год — досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется посредством обжалования в рамках системы органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, и состоит из двух этапов:

1 этап: 1917–1932 (с 1922 г.) — обжалование в органы, созданные для рассмотрения налоговых споров;

2 этап: 1932–1991— обжалование в рамках системы административных органов (налоговых или иных специально уполномоченных органов), ответственных за исчисление и сбор налогов.

3) постсоветский период с 1991 года по настоящее время — досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется по двум направлениям: в форме обжалования в налоговом органе и в иных правовых формах по инициативе налогоплательщика, который состоит из двух этапов:

1 этап: с 1991 по 2014 год — установление обжалования по выбору налогоплательщика (в налоговый орган и / либо в суд);

2 этап: с 2014 года по настоящее время — введение обязательного последовательного обжалования (сначала в налоговый орган, потом в суд) и развитие практики применения примирительных процедур.

---

[78] *Щекин Д. М.* О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10. С. 33.

Таким образом, выделение исторических периодов в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков позволяет показать историческую последовательность в ее формировании и выявить закономерности развития, обусловленные становлением механизма разрешения конфликтных ситуаций и закреплением прав и законных интересов налогоплательщиков в законодательстве о налогах и сборах.

Исходной предпосылкой зарождения механизма защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является становление процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в форме обжалования в органах административной юстиции. Дальнейшее ее развитие связывается с введением указанной процедуры рассмотрения конфликтных ситуаций в налоговых органах, которая в разные исторические периоды рассматривалась в качестве обязательной или альтернативной.

Основным движущим фактором в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков стало закрепление права на защиту в Конституции РФ и субъективных прав налогоплательщиков в нормах законодательства о налогах и сборах, что положило начало становлению процедуры досудебного урегулирования в налоговых органах.

Настоящий этап в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков характеризуется установлением обязательного обжалования в рамках системы налоговых органов и сложившейся практики применения примирительных процедур с участием независимого третьего лица либо без такового, что приводит к выводу о необходимости их более широкого распространения в налоговых правоотношениях и требует разработки правового регулирования.

1.2. Предмет досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

В соответствии с ч. 2 ст. 45 Конституции РФ «каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». Это положение является основополагающим для российского законодательства и проецируется на все его отрасли, в том числе и на законодательство о налогах и сборах, что находит закрепление в ст. 22 НК РФ, а именно в установлении защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Защищая свои права и законные интересы, налогоплательщик преследует определенный интерес. В переводе с латинского языка интерес *(interest)* означает иметь значение, важно[79]. В философии интерес рассматривается как реальная причина действий, стоящая за побуждением участвующих в этих действиях лиц[80].

В юридической науке ученые рассматривают интерес как своего рода ценность и установку действовать или не действовать[81], то есть как причину деятельности и как благо, которое подлежит защите.

При этом многие исследователи считают, что блага, подлежащие защите, являются объектом защиты[82]. Г. Ф. Шершеневич писал, что «объект права следует искать в благах, обеспеченных правом»[83] и в этом случае, понятие объекта имеет правовую связь с интересом лица, участвующего в правоотношениях по его реализации.

По мнению Р. Е. Гукасяна, вполне правомерно употребление термина «защита интереса в тех случаях, когда речь идет о защите субъективного права»[84]. В. П. Грибанов отмечает, что «субъективное право обеспечивает удовлетворение

---

[79] См.: Латино-русский словарь / под общ. ред. С. И. Соболевского. М., 1949. С. 475.

[80] См.: Философский энциклопедический словарь / гл. ред.: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, Г. В. Панов. М. : Сов. энциклопедия, 1983. С. 213.

[81] См.: *Тихомиров Ю. А*. Правовое регулирование: теория и практика. М. : Формула права, 2010. С. 92.

[82] См.: *Груздев В. В*. Гражданско-правовая защита: теория и практика : монография. М., 2015. С. 26; *Бурмистрова С. А*. Защита правовых интересов в гражданском и административном судопроизводстве : монография. М. : Юрлитинформ, 2020. С. 35; *Протасов В. Н.* Правоотношение как система. М., 1991. С. 89.

[83] *Шершеневич Г. Ф*. Общая теория права : учеб. пособие (по изд. 1910–1912 годов). Т. 2. М., 1995. С. 186.

[84] *Гукасян Р. Е.* Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве. Саратов, 1970. С. 36.

самых разнообразных интересов»[85], и, соответственно, интерес реализуется через субъективные права. Современные ученые также считают, что «юридическим средством реализации интересов участников, выступают такие правовые конструкции, как субъективные права…»[86]. Следовательно, субъективные права выступают тем правовым средством, способным обеспечить реализацию различных интересов налогоплательщиков, а интерес проявляется в осуществлении субъективного права, которое является объектом защиты. Рассматривая субъективное право в качестве правового средства, направленного на удовлетворение интересов налогоплательщиков при его реализации, по мнению Д. А. Керимова, «происходит переход с цели на правовое средство, направленное на ее достижение»[87], следовательно, субъективное право становится предметом досудебной защиты.

В юридической науке объект и предмет юридического воздействия достаточно часто отождествляются[88], ученые обосновывают это тем, что предмет — это то, что составляет содержание общественных отношений, выделенных из мира объектов, поэтому полагаем, такой подход может быть применен и в данном исследовании.

Субъективные права налогоплательщика в науке рассматриваются как в объективном, так и в субъективном смысле. По мнению С. Е. Смирных, «субъективные права налогоплательщиков основываются на объективных правах налогоплательщиков»[89], а Г. Ф. Шершеневич отмечает, что объективное право ставит пределы реализации субъективного права — «заключает волю в гранитные берега»[90], и когда происходит нарушение права, то происходит нарушение субъективного права, которое принадлежит конкретному налогоплательщику.

---

[85] *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. М. : Статут, 2000. С. 242.

[86] *Омелехина Н. В.* Финансовое право в межотраслевом институте достоинства личности // Актуальные проблемы российского права. 2020. Т. 15, № 11. С. 68.

[87] *Керимов Д. А*. Методология права: Предмет, функции, проблемы философии права. 6-е изд. М. : Изд-во СГУ, 2011. С. 280.

[88] См.: *Алексеев С. С*. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966. С. 52; *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2023. С. 26–27.

[89] *Смирных С. Е.* Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. М. : Волтерс Клувер, 2009. С. 4–5.

[90] *Шершеневич Г. Ф*. Указ. соч. Т. 2. С. 202.

В теории права субъективное право рассматривается как «совокупность правомочий лица, реализующее свое возможное поведение»[91], а правомочие, по мнению А. И. Елистратова, определяет индивидуализацию права, его связь с определенным лицом[92]. Наибольшее признание и распространение получила позиция Н. Г. Александрова, которая рассматривает субъективное право как неразрывное единство трех правомочий «1) вид (мера) возможного поведения управомоченного лица; 2) возможность требовать соответствующего поведения (воздержаться от действий) от обязанного лица; 3) возможность прибегнуть в необходимых случаях к содействию, к принуждению со стороны государства»[93]. Следовательно, в субъективном праве заложено триединство правомочий, а именно право управомоченного лица на собственные действия, право требования к обязанному лицу и право притязания (право на защиту), что предполагает определенные особенности его реализации.

Первое правомочие (право возможного поведения) означает возможность налогоплательщика пользоваться различными благами. Необходимо отметить, что большинство прав налогоплательщика предусматривают его активные действия, но в некоторых случаях они могут носить пассивный характер, например отказ налогоплательщика от исполнения незаконного акта налогового органа. Кроме того, следует согласиться с Н. И. Матузовым, который отмечал, что «реализация права зависит от личного желания и усмотрения»[94], что в данном случае связывается со свободой волеизъявления налогоплательщика. Например, несмотря на то что у налогоплательщика имеется право на налоговый вычет, он может им не воспользоваться. Однако государство, представляя определенную самостоятельность налогоплательщику, очерчивает границы его поведения, устанавливая таким образом баланс частных и публичных интересов. По мнению ученых, «публичные интересы в каждом случае должны получать признание и одобрение таким субъектом в определенной правовой форме»[95], то есть поведение

---

[91] *Халфина О. Р.* Общее учение о правоотношении. М., 1974. С. 227.
[92] См.: *Елистратов А. И*. Основные начала административного права. М., 1917. С. 73.
[93] *Александров Н. Г*. Законность и правоотношение в советском обществе. М., 1955. С. 108–109.
[94] *Матузов Н. И.* Актуальные проблемы теории права. Саратов, 2004. С. 77.
[95] *Щекин Д. С*. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 96.

налогоплательщика должно быть ограничено в нормативном акте. Таким примером, ограничения прав налогоплательщика может быть ст. 54.1 НК РФ, где устанавливаются пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налогов.

Кроме того, второе правомочие (право требования) субъективного права предусматривает «право на чужие действия»[96], что проявляется в требовании налогоплательщика к налоговому органу и обеспечивает баланс частного и публичного интереса. По мнению С. С. Алексеева, «для управомоченного лица должны быть предоставлены максимально благоприятные условия»[97], что предполагает наличие соответствующей обязанности обязанного органа. В п. 2 ст. 22 НК РФ закреплено общее положение об обеспечении прав налогоплательщика соответствующими обязанностями налоговых органов, которые предусмотрены в ст. 32–33 НК РФ. Следует подчеркнуть, что данное правомочие позволяет налогоплательщику, проявив свою волю и инициативу, добиться реализации субъективного права. В случае если налоговый орган не исполняет добровольно лежащие на нем обязанности, налогоплательщик вправе использовать третье правомочие, а именно право притязания. Некоторые ученые, которые рассматривая субъективное право[98], подчеркивают в его содержании «гарантированную возможность совершать определенные действия»[99], что означает предоставление защиты со стороны государства.

Позиция о рассмотрении права на защиту в составе субъективного права не сразу получила поддержку в науке, она является дискуссионной и у нее существует как сторонники, так и противники[100]. Только в конце XIX века в России учеными было признано, что существует в конструкции субъективного права правомочие на

---

[96] См.: *Матузов Н. И.* Указ. соч. С. 84.

[97] *Алексеев С. С.* Указ. соч. С. 97.

[98] См.: Актуальные проблемы права / под ред. Р. В. Шагиевой. М. : Норма, 2016. С. 43; *Матузов Н. И.* Указ. соч. С. 33; *Строгович М. С.* Избранные труды : в 3 т. Т. 1 : Проблемы общей теории права. М., 1990. С. 259; *Александров Н. Г.* Указ. соч. С. 108.

[99] *Кечекьян С. Ф.* Правоотношения в социалистическом обществе / отв. ред. М. С. Строгович. М., 1958. С. 59.

[100] См.: *Груздев В. В.* Указ. соч. С. 11; *Латыпов Д. Н.* Защита гражданских прав в Российской Федерации : монография. М. : Статут, 2023. С. 14; *Киреенко А. П.* Защита прав налогоплательщиков в Российской Федерации. Иркутск, 2012. С. 6.

признание, то есть «особое отношение к объекту, охраняемому особыми мерами, непосредственно связанным с правом, как таковым»[101], а именно право на защиту.

Содержание права на защиту также носит дискуссионный характер. В. М. Ведяхин и Т. В. Шубина рассматривают право на защиту «как меры материально-правового, так и меры процессуально-правового характера»[102]. По их мнению, материально-правовое содержание права на защиту означает применение мер защиты, мер юридической ответственности, мер безопасности, с точки зрения процессуального содержания — регламентации порядка реализации права на защиту. Ю. Н. Андреев придерживается похожей позиции и указывает, что «в праве на защиту как элементе субъективного права содержатся одновременно материально-правовые и процессуально-правовые составляющие»[103]. Следовательно, право на защиту предусматривает как правовые средства защиты, так и право на обращение в уполномоченный орган.

Другие ученые считают, что право на защиту как структурный элемент субъективного права содержит только материально-правовое требование. О. О. Юрченко придерживается позиции, что «составным элементом права на защиту является только материальное требование, адресованное к правонарушителю»[104]. По мнению М. А. Рожковой, «право на защиту как элемент структуры субъективного права позволяет определять предусмотренный законодательством перечень мер защиты»[105]. Полагаем, что в этом случае право на защиту рассматривается как арсенал правовых средств, которые могут быть применены при его нарушении. Следует отметить, что также существует третья точка зрения, согласно которой право на защиту — это самостоятельное правоотношение процессуального типа, и, по мнению ученых, оно является «охранительным правоотношением и существует “параллельно” оспоренному»[106],

---

[101] *Гримм Д. Д.* Юридическое отношение и субъективное право // Журнал министерства юстиции. СПб., 1897. № 5. С. 21.

[102] *Ведяхин В. М., Шубина Т. Б.* Защита права как правовая категория // Правоведение. 1998. № 1. С. 76.

[103] *Андреев Ю. Н.* Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010. С. 25.

[104] *Юрченко О. О.* Право на защиту и способы защиты охраняемого законом интереса в гражданском праве : дис. ... канд. юрид. наук. Тверь, 2004. С. 45.

[105] *Рожкова М. А.* Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора. М., 2006. С. 20.

[106] *Михайлова Е. В.* Процессуальные формы защиты субъективных прав, свобод и законных интересов в Российской Федерации. М. : Проспект, 2014. С. 19.

что более подробно будет рассмотрено в следующей главе настоящего исследования.

Исходя из изложенного, данные подходы отражают значение права на защиту, которая формирует определенную модель, предусматривающую возможность субъекта обратиться к государству за защитой.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П указано, что право на обращение в суд — это возможность получения реальной судебной защиты в форме восстановления нарушенных прав и свобод[107], что по отношению к досудебной защите означает гарантированную государством возможность предъявления материально-правовых требований к обязанному лицу.

Право на защиту налогоплательщика также является самостоятельным субъективным правом, которое закреплено в ст. 22 НК РФ. По мнению ученых, данное право неразрывно связано с характером защищаемого права, которое определяется «возможностями управомоченного лица по обращению в уполномоченные органы и использовании ими правовых средств»[108], и его особенностью является то, что с его помощью обеспечивается реализация иных субъективных прав налогоплательщика, и это является правовой гарантией иных прав налогоплательщика.

Следовательно, право на защиту (притязания) — это возможность обращения налогоплательщика в уполномоченные органы (субъективное право на защиту) и возможность использования определенных правовых средств, которое является правовой гарантией иных прав налогоплательщика и обеспечивает возможность предъявления материально-правовых требований к обязанному лицу (элемент любого субъективного права).

В налоговом праве субъективные права налогоплательщиков рассматриваются в нескольких аспектах. Во-первых, как мера возможного или

---

[107] См.: п. 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона “О Верховном Суде Российской Федерации” и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества “Газпром нефть”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 3.

[108] *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. 3-е изд., испр. М., 2022. С. 109; *Андреев Ю. Н.* Указ. соч. С. 18; *Латыпов Д. Н.* Указ. соч. С. 13–14.

дозволенного поведения налогоплательщиков[109]. В этом случае субъективное право налогоплательщика, рассматривается только как одна часть правомочия, входящая в его структуру.

Во-вторых, другие ученые рассматривают права налогоплательщиков, связывая их с действиями налогоплательщиков и предоставлением государством правовых гарантий защиты от посягательств. По мнению С. Г. Пепеляева, субъективные права налогоплательщика — это «конкретные правила взаимоотношения налогоплательщиков с налоговыми органами, с целью гарантировать соблюдение гражданских, экономических, социальных прав и интересов граждан в налоговых отношениях»[110], а Е. А. Лопатникова отмечает, что «права налогоплательщиков гарантируют субъектам защиту от произвола со стороны налоговых органов (а также самого государства) и обеспечивают их частные интересы»[111]. Полагаем, что в основе данной позиции о субъективном праве лежит правомочие возможного поведения и защиты, но правомочие требования соответствующих действий от обязанного лица отсутствует. Кроме того, С. А. Ядрихинский определяет субъективные права налогоплательщиков как правомочие определенного поведения налогоплательщика и правомочие требования определенного поведения от налоговых органов[112], но в данном определении отсутствует правомочие зашиты, которое также входит в структуру субъективного права.

Изложенное выше, позволяет объединить указанные подходы с целью обоснования определения субъективного права налогоплательщика как единство всех трех правомочий и дать ему определение как предусмотренную налоговым законодательством возможность поведения налогоплательщика в налоговых

---

[109] См.: *Смирных С. Е.* Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 10; *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика — физического лица / предисл. К. С. Бельского. М. : Изд-во МГУ, 2009. С. 59; *Козлов Н. А.* Права налогоплательщика и налоговый контроль: правовая характеристика взаимосвязи // Современное общество и право. 2015. № 4 (21). С. 112.

[110] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 208.

[111] *Лопатникова Е. А.* Реализация принципов налогового права / под ред. И. И. Кучерова. М. : ИД «Юриспруденция», 2012. С. 131.

[112] См.: *Ядрихинский С. А*. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 197.

отношениях, которая гарантируется государством путем императивного предписания должного поведения налоговых органов.

Рассматривая субъективные права налогоплательщика в качестве предмета досудебной защиты, необходимо отметить, что досудебная защита является частью общей защиты прав налогоплательщиков, поэтому, давая их характеристику, необходимо выделить права, устанавливающие ее специфику.

В первую очередь права налогоплательщиков выводятся из положений Конституции РФ, что находит подтверждение в решениях Конституционного Суда РФ[113]. Так, нормы, сформулированные в главе II Конституции РФ «права и свободы человека и гражданина», применимы также и в отношении налогоплательщиков, поэтому такие основные права человека, как право свободно использовать свои способности и имущество для предпринимательской и иной не запрещенной законом деятельности (ч. 1 ст. 34 Конституции РФ); право иметь в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться своим имуществом (ч. 2 ст. 35 Конституции РФ) право на судебную защиту (ст. 46 Конституции РФ) относятся к правам граждан и к правам налогоплательщиков как юридическим, так и физическим лицам. Содержащиеся в Конституции РФ основные положения о правах налогоплательщика имеют свое преломление в нормах законодательства о налогах и сборах, которое согласно п. 1 ст. 1 НК РФ состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Безусловно, основные права налогоплательщика содержатся в п. 1 ст. 21 НК РФ, при этом в п. 2 ст. 21 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщики имеют и иные права. К таким правам можно отнести: право налогоплательщика на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость (ст. 176, 176.1 НК РФ), на акциз (ст. 203, 203.1 НК РФ), право предоставить в налоговый орган письменные возражения по акту проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ), право на сохранение информации втайне от третьих лиц (п. 4 ст. 82 НК РФ) и др. Следовательно, перечень указанных прав налогоплательщиков остается открытым.

---

[113] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года “О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году”» // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

В науке права налогоплательщиков были предметом рассмотрения многих ученых. Д. В. Винницкий выделяет абсолютные и относительные права[114], которые реализуются либо по собственному усмотрению налогоплательщика, либо на основании акта компетентного органа (отсрочка и рассрочка по налогам и др.), а также организационно-имущественные и организационные права[115], связывая данную классификацию с уплатой налога и организацией его уплаты. Е. Г. Костикова классифицирует права налогоплательщика как право на собственные действия, как право требования соответствующего поведения и как право на защиту, что соответствует указанным правомочиям субъективного права[116]. А. С. Козырин и С. С. Тропская рассматривают права налогоплательщиков по их функциональному назначению как «права на информацию; права, связанные с исполнением обязанности по уплате налога; права, обеспечивающие реализацию интересов налогоплательщиков при осуществлении налогового учета и проведении мероприятий налогового контроля; права, при защите налогоплательщиков»[117]. Похожую классификацию дает и С. Е. Смирных, взяв за основу зависимость от институтов налогового права[118]. Классифицируя права налогоплательщиков, ученые выделяют их признаки, присущие определенным группам прав налогоплательщика, которые помогают наиболее полно раскрыть их содержание.

Применительно к настоящему исследованию, полагаем необходимым дать классификацию прав налогоплательщика с целью их систематизации и раскрытия особенностей их реализации при досудебной защите. В зависимости от этого, субъективные права налогоплательщиков можно классифицировать как материальные права (связанные с требованиями налогоплательщика) и процессуальные права (связанные с процедурами). Материальные права

---

[114] См.: *Винницкий Д.В*. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 82–83.

[115] См.: Там же. С. 80–81.

[116] См.: *Костикова Е. Г.* Правовой статус налогоплательщиков-организаций : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 88–89.

[117] Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина // Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2014; *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2007. С. 15–16.

[118] См.: *Смирных С. Е.* Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.С. 50–55.

налогоплательщика при досудебной защите могут быть рассмотрены: как права на определенность налогообложения; права, связанные с исполнением обязанности по уплате налога и применением льгот и иных преференций; права, обеспечивающие конфиденциальность и тайну налогоплательщиков; права, регулирующие возмещение убытков налогоплательщику. Данные права относятся как к общим правам налогоплательщиков, то есть подлежат защите при любой форме защиты (самозащите, судебной, досудебной), так и являются предметом досудебной защиты, например, при защите в налоговом органе. При этом их реализация при досудебной защите может иметь свою специфику, обусловленную ее процедурой.

К процессуальным субъективным правам налогоплательщика при досудебной защите могут быть отнесены следующие права налогоплательщиков: права, обеспечивающие получение информации налогоплательщиком; права при досудебном урегулировании, в том числе при проведении налогового контроля; права, обеспечивающие представление интересов при досудебной защите через своего представителя.

Процессуальные права налогоплательщика регулируют процедуру досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщика и могут быть реализованы только при досудебной защите. Так, право налогоплательщиков на получение информации в форме письменных разъяснений у финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах или права налогоплательщиков при проведении налогового контроля могут быть реализованы только в рамках досудебной защиты.

Однако не все интересы налогоплательщиков могут быть обеспечены только с помощью субъективных прав. Правовая категория законный интерес достаточно серьезно разработана в юридической науке[119] и рассматривается в двух аспектах как законный интерес в общеправовом смысле, что соответствует общеправовому понятию «интерес» и в узком понимании как «охраняемый законом интерес».

---

[119] См.: *Цветкова Е. А.* Категория законного интереса в юридической науке // Журнал российского права. 2016. № 3. С. 37–46.

В науке рассматриваются различные интересы налогоплательщика, такие как экономические, организационные, политические, моральные, технические интересы налогоплательщика[120]. Полагаем, что данная классификация является слишком общей и не может быть применена при рассмотрении законных интересов налогоплательщика при досудебной защите.

В узком понимании законные интересы налогоплательщика рассматривается как «правовые дозволения, законодательно не закрепленные, но позволяющие субъектам стремиться к получению материальных благ»[121], и рассматривается как возможность или дозволенность, которая не нуждаются в принудительном юридическом обеспечении. С. И. Колесников полагает, что законные интересы налогоплательщика являются «юридическим выражением стремлений налогоплательщика» и не противоречат налоговому законодательству, что дает возможность их рассмотрения как уменьшение налоговой нагрузки, справедливое распределение налогового бремени, стабильность налогового законодательства»[122].

По мнению Г. А. Мосидзе, законный интерес выражается в «уменьшении налоговой нагрузки, возврате излишне уплаченных сумм налога, в защите имущественных прав и т. д.»[123], то есть исключительно как стремление налогоплательщика в получении определенных для него благ. Однако указанные блага подлежат защите через субъективное право, за исключением уменьшения налоговой нагрузки, которая в литературе подлежит рассмотрению как налоговая оптимизация[124] и подлежит защите также при соблюдении условий, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ.

Наиболее полно законные интересы налогоплательщиков исследованы С. А. Ядрихинским и рассматриваются им как «правовые дозволения в налоговых

---

[120] См.: *Годме П. М.* Финансовое право. М., 1978. С. 399–409; *Малеин Н. С.* Охраняемый законом интерес // Советское государство и право. 1980. № 1. С. 32.

[121] *Попов В. В.* Указ. соч. С. 15-16, 44

[122] *Колесников С. И.* Законные интересы налогоплательщиков и их учет в правоприменительной деятельности : дис. … канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8–9.

[123] *Мосидзе Г. А.* Классификация интересов участников налоговых правоотношений // Финансовое право. 2017. № 12. С. 39.

[124] См.: *Цветкова Е. А*. Охраняемый законный интерес налогоплательщика как правовая категория налогового права // Финансовое право. 2020. № 11. С. 23–26.

правоотношениях по установлению и введению налога, исполнению обязанности по уплате налога, при осуществлении налогового контроля, при обжаловании актов налоговых органов, действий, бездействия их должностных лиц, при их привлечении к ответственности»[125]. Полагаем, что в этом случае речь идет о законных интересах, закрепленных в нормах права и являющихся субъективными правами налогоплательщика.

Кроме того, существует группа интересов, которая обозначается в науке как «охраняемый законный интерес» или «законный интерес» и которая не «обеспечена субъективными правами» для их реализации, но имеет определенное значение как для налогоплательщика, так и для общества[126]. При этом им не предоставлена возможность требования соответствующего поведения от обязанного лица, как субъективному праву, но могут быть предоставлены соответствующие способы защиты. Для их защиты, по мнению ученых, возможно использование общих защитных механизмов с учетом определенных правовых реалий[127], что означает предоставление такой же защиты, как и субъективным правам.

Так, согласно п. 1 ст. 22 НК РФ законному интересу, как и субъективным правам налогоплательщика предоставляется защита. При этом стоит согласиться с мнением Д. М. Щекина, что это общие нормы, отсылающие к общему праву на защиту[128], и полагаем, что она будет зависеть от того, какой законный интерес нарушен, то есть способ его защиты будет определяться характером нарушенного законного интереса.

Следовательно, отсутствие в структуре законного интереса правомочия требования определенного поведения обязанных лиц, обусловливает специфику защиты законного интереса, которая состоит в том, что налогоплательщику

---

[125] *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков … С. 118–119.

[126] См.: *Ядрихинский С. А.* Защита прав и законных интересов налогоплательщиков …С. 118-119; *Попов В. В.* Указ. соч. С. 44.

[127] См.: *Бурмистрова С. А.* Создание условий для реализации правовых интересов как способ их защиты // Журнал российского права. 2018. № 3. С 22; *Ремнев В. И.* Социалистическая законность в государственном управлении. М., 1979. С. 263–264; *Малеин Н. С.* Указ. соч. С. 32; *Витрук Н. В.* Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. М., 1979. С. 148.

[128] *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 79.

необходимо доказать, а налоговому органу проверить, что интерес налогоплательщика не противоречит закону.

С. А. Ядрихинский отмечает, что при реализации законного интереса обязанность налогового органа несет усложненный характер и состоит в том, что налоговый орган проверяет законный интерес на соответствие нормам законодательства и в случае юридической приемлемости содействует его реализации[129], то есть обязанность налогового органа несет общий и имплицидный (скрытый)характер. В целом соглашаясь с указанной точкой зрения, считаем, что налоговой орган не всегда имеет достаточно полномочий, чтобы оценить законность интереса, и в этом случае налогоплательщику приходится обращаться в судебный орган.

Необходимо отметить, что в правоприменительной практике существует достаточно много примеров, когда законные интересы налогоплательщика признавались только путем предоставления им судебной защиты и впоследствии были закреплены в норме права.

Таким примером является право на ознакомление с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля, которое было закреплено в законодательстве о налогах и сборах после опубликования правовых позиций Конституционного Суда РФ о несоблюдении налоговым органом положений абз. 2 п. 1 ст. 101 НК РФ[130]. Конституционный Суд РФ установил, что не уведомление налогоплательщика о дате и времени рассмотрения материалов налоговой проверки ограничивает права налогоплательщика в части формирования доказательственной базы. Далее законодатель ввел данное положение в законодательство о налогах и сборах.

Кроме того, примером законного интереса налогоплательщика является признание налога уплаченным в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств. В этом случае налогоплательщику

---

[129] См.: *Ядрихинский С. А*. Законные интересы налогоплательщиков … С. 83.

[130] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества “Востоксибэлектросетьстрой” на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

в Конституционном Суде РФ удалось доказать, что его обязанность по уплате налога исполнена, когда фактически произошло изъятие части его имущества в бюджет[131].

Следует признать, что «законный интерес налогоплательщика не так очевиден правоприменителю»[132], но если «он не противоречат нормам законодательства о налогах и сборах и при его достижении используются законные способы защиты, то законные интересы налогоплательщика также подлежат защите»[133], следовательно, законный интерес также является предметом досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В данном контексте в качестве примера законного интереса налогоплательщика следует упомянуть налоговую оптимизацию. Конституционный Суд РФ не раз высказывал правовую позицию по вопросам, связанным с законностью налоговой оптимизации, признавая возможность выбора налогоплательщиком оптимального способа организации экономической деятельности, но право на налоговую оптимизацию не закреплено и не вытекает из смысла российского законодательства[134]. Судья Конституционного Суда РФ К. В. Арановский отмечал, что «налогоплательщик ничего не нарушает, если решает платить налоги лишь по законным (оформленным) основаниям»[135], следовательно, налогоплательщик может иметь законный интерес в получении

---

[131] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27.12.91 “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 1.

[132] *Ядрихинский С. А.* О соотношении законного интереса и субъективного права // Право. Журнал высшей школы экономики. 2020. № 1. С. 177.

[133] *Цветкова Е. А.* Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговых спорах // Финансовое право. 2016. № 7. С. 28–33.

[134] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Торговый дом “Камснаб”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2014. № 5; Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 1856-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Элакс” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 1 и 6 статьи 168, а также пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Товарищ” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

[135] Определение от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

определенной выгоды, сущность которой состоит в ведении бизнеса наиболее удобным для него способом. При этом он не нарушает нормы налогового законодательства и, как следствие, имеет определенный доход от налоговой экономии. Проведя анализ законодательства[136] и материалов судебной практики на настоящий момент выработаны определенные подходы к квалификации действий налогоплательщиков, свидетельствующих о применении незаконных схем налоговой оптимизации. Используя научный метод обратной связи, полагаем, что корректное применение налоговой оптимизации можно рассмотреть, как законный интерес налогоплательщика.

Кроме того, к законным интересам налогоплательщика можно отнести защиту частного интереса третьего лица (контрагента налогоплательщика), что означает следующее.

В соответствии с п. 3 ст. 93.1 НК РФ налоговый орган в рамках контрольных мероприятий имеет право направить письменное поручение об истребовании документов (информации) о деятельности проверяемого налогоплательщика в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации). В случае если налоговый орган истребовал у контрагента налогоплательщика документы в объеме всей деятельности этой организации (например, это могут быть банковские договоры или договоры, не относящиеся к проверяемой организации), которые не имеют отношение к предмету проверки, то в данном случае происходит нарушение частного интереса третьего лица. Судебная практика подтверждает право

[136] См.: Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» // Официальные документы. 2017. № 35.

налогоплательщика не представлять документы, не относящиеся к его деятельности и не имеющие отношение к предмету проверки[137].

Исходя из изложенного, законный интерес налогоплательщика в узком смысле можно рассмотреть, как незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика в налоговых отношениях, которому корреспондирует общая (имплицидная) обязанность налоговых органов. Реализация законного интереса налогоплательщика ограничена нормами права и необходимостью налогоплательщика совершать только правомерные действия в целях его достижения.

Рассматривая права и законные интересы налогоплательщика как предмет досудебной защиты, следует признать их высокую значимость с точки зрения общего блага, направленного на соблюдение баланса частных и публичных интересов в обществе.

По мнению А. В. Демина, «поиск баланса частного и публичного интереса — это основная проблема правового регулирования налоговых правоотношений»[138]. Соглашаясь с указанной точкой зрения и исследуя проблематику этого вопроса, следует отметить, что «в основе баланса частных и публичных интересов налогоплательщиков лежат принципы разумного и справедливого налогообложения, формальной определенности, законных ожиданий налогоплательщика»[139] и рассматривается некоторыми учеными как принцип налогообложения. С данным подходом не согласен Д. М. Щекин, который отмечает, что баланс частных и публичных интересов является мерой и способом

---

[137] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.06.2020 № Ф09-1131/20 по делу № А50-16452/2019; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.11.2016 № Ф07-10463/2016 по делу № А21-646/2016); Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.08.2013 по делу № А82-12445/2012; Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26.08.2014 по делу № А11-7741/2013.

[138] См.: *Демин А. В*. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 91.

[139] *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков … С. 308–309; *Старженецкая Л. Н.* Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 151–152.

защиты[140] и «достигается на основе как взвешенного правового регулирования, так и использования цифровых технологий»[141].

Данные подходы к поиску баланса частного и публичного интереса не противоречат друг другу, а, напротив, взаимно дополняют друг друга. Баланс частного и публичного интереса основывается на общих принципах налогообложения и реализуется с помощью правовых средств, в том числе с помощью субъективных прав и законных интересов, которые имеются у участников налоговых правоотношений.

Исходя из изложенного, баланс частного и публичного интереса может быть рассмотрен как результат реализации субъективных прав и законных интересов налогоплательщиков, которые наиболее соответствуют общему благу (потребности) и является способом предупреждения и восстановления нарушенных субъективных прав и законных интересов налогоплательщиков.

Конституционный Суд РФ в Определении от 28.01.2016 № 109-О отметил, что право на защиту у налогоплательщика может возникнуть не только в момент оспаривания или нарушения его прав, но и в момент, когда «указанным правам и свободам существует реальная угроза их нарушения»[142] и связывается с конфликтной ситуацией. В литературе отмечается, что «конфликты возникают в результате столкновения сторон и несогласии одной из них следовать предписанию»[143], а также по поводу «юридико-технического несовершенства налоговых норм и устойчивом искажении их смысла в правоприменительной практике»[144]. Следовательно, причины их появления различны, они связаны с возникновением конфликтной ситуации, которая появляется не только в случае

---

[140] См.: *Щекин Д. М*. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. … д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 182.

[141] Там же. С. 189.

[142] Определение Конституционного суда РФ от 28.01.2016 № 109-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Даньшина Сергея Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 части 1 статьи 128 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[143] *Ильин А. Ю., Моисеенко М. А.* Конфликтологический подход к разрешению налоговых споров в досудебном порядке // Финансовое право. 2016. № 7. С. 33–36; *Хаманева Н. Ю.* Административно-правовой спор как разновидность юридического конфликта // Труды Института государства и права Российской академии наук. 2009. № 3. С. 43.

[144] *Тарибо Е. В.* Влияние конституционного правосудия на налоговую систему и возможные пути повышения его эффективности // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. 2018. Т. 9. Вып. 3. С. 344.

вынесения решения налоговым органом, с которым налогоплательщик не согласен, но и в вопросах налоговой проверки при фиксации нарушений, в вопросах начисления налогов и учете их на едином налоговом счете (ЕНП), то есть в рамках регулятивных отношений.

Е. Я. Мотовиловкер связывает момент возникновения защиты только с нарушением субъективного права[145], то есть при возникновении налогового спора[146], когда «нарушены права и свободы гражданина и созданы препятствия в их осуществлении, а также если осуществлено привлечение лица к ответственности»[147]. Данная позиция основана на том, что у уполномоченного лица не возникает возможности прибегнуть к принуждению со стороны государства и, следовательно, между сторонами правоотношения не может быть правовой связи.

С данным мнением нельзя согласиться, так как субъекты уже взаимодействуют в рамках установленного налогового правоотношения, например, связанного с исполнением обязанности по уплате налогов. Между ними уже существуют определенные взаимосвязи, в этом случае будет подлежать защите субъективное право, которое может быть подвергнуто нарушению.

Следовательно, при угрозе правам и законным интересам налогоплательщиков либо при их нарушении возникает конфликтная ситуация, и реализация налогоплательщиком своего субъективного права на защиту обусловливает возникновение досудебной защиты прав и законных интересов, что будет способствовать соблюдению баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях и подлежит рассмотрению в следующем параграфе настоящего исследования.

Таким образом, приходим к выводу, что субъективные права и законные интересы налогоплательщика являются предметом досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, что обуславливает их реализацию и

---

[145] См.: *Мотовиловкер Е. Я*. Теория регулятивного и охранительного права. Воронеж, 1990. С. 57.

[146] В настоящем исследовании под налоговым спором понимаются разногласия между налоговым органом и налогоплательщиком, возникающие из налоговых правоотношений. Момент возникновения налогового спора связывается с окончанием налоговой проверки и получением ненормативного правового акта налогоплательщиком, либо с действием или бездействием должностного лица, которое нарушает субъективное право налогоплательщика.

[147] *Старилов Ю. Н.* Административная юстиция. Теория, история, перспективы. М., 2001. С. 92–93.

предопределяет использование налогоплательщиком способов и правовых инструментов. При этом под субъективным правом налогоплательщика понимается предусмотренная налоговым законодательством возможность поведения налогоплательщика в налоговых отношениях, которая гарантируется государством путем императивного предписания должного поведения налоговых органов.

Законные интересы налогоплательщика подлежат рассмотрению в широком аспекте, как общеправовые интересы, которые могут быть реализованы посредством субъективных прав налогоплательщика, так и в узком значении, как незакрепленное в нормах налогового законодательства дозволенное поведение налогоплательщика в налоговых отношениях, которому корреспондирует общая (имплицидная) обязанность налоговых органов.

1.3. Понятие досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

Признавая за государством право взимать налоги одним из элементов его суверенитета[148], а за налогоплательщиками — обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы, им на законодательном уровне предоставляется защита прав и законных интересов. Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков является неотъемлемой частью общей защиты прав человека, способствует обеспечению в обществе баланса частного и публичного интереса. Это означает, что государство должно взвешенно подходить к вопросу защиты прав частного лица и интересов общества, что находит свое отражение в законодательстве.

Понятие «досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков» включает в себя понятие «защита», которое является основным и определяет ее содержание.

---

[148] См.: *Годме П. М.* Указ. соч. С. 371.

На законодательном уровне определение понятие «защита» отсутствует, а в науке рассматривается различными учеными в разных аспектах как мера государственного принуждения[149], система правовых средств[150] и деятельности[151], но при этом не имеет ясной научной дефиниции, а также четких, сущностных, функциональных характеристик. В. М. Сырых в целях изучения правовых категорий предлагает изучать их связь с общими понятиями науки[152]. Соглашаясь с его точкой зрения, полагаем, что, несмотря на очевидные трудности при работе над понятием досудебная защита, необходимо опираться на теоретические разработки в сфере защиты прав и законных интересов в различных отраслях права и на этой основе рассмотреть досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

Во втором параграфе первой главы настоящего исследования было отмечено, что в результате реализации наиболее важных субъективных прав и законных интересов налогоплательщиков обеспечивается баланс частного и публичного интереса, а досудебная защита является одним из правовых инструментов этого правового механизма, что находит проявление в деятельности налогоплательщика при угрозе или нарушении его прав и законных интересов.

Любая защита существует в рамках правоотношений и рассматривается учеными в рамках соответствующего правоотношения (гражданского, процессуального) как реализация субъективных прав и юридических обязанностей,

---

[149] См.: *Малько А. В.* Механизм правового регулирования // Правоведение. 1996. № 3. С. 56; *Алексеев С.* С. Общая теория права : в 2 т. Т. 1. М., 1981. С. 280; *Стремоухов А. В*. Правовая защита человека : монография. СПб., 2006. С. 33; *Попов В. В.* Указ. соч. С. 92.

[150] См.: *Тихомиров Л. В., Тихомиров М. Ю.* Юридическая энциклопедия / под ред. М. Ю. Тихомирова. М. : Изд-во Тихомирова, 2008. С. 353; *Янкевич С. В.* Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования // Публично-правовые исследования. 2015. № 1. С. 56–75; *Витрук Н. В.* Указ. соч. С. 228; *Груздев В. В.* Указ. соч. С. 19; *Сапун В. А.* Теория правовых средств и механизм реализация права : дис. … д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 31.

[151] См.: *Дудина Н. В.* Указ. соч. С. 116–117; *Вершинин А. П.* Способы защиты гражданских прав в суде : дис. в форме науч. доклада … д-ра юрид. наук. СПб., 1998. С. 11; *Андреев Ю. Н.* Указ. соч. С. 49.

[152] *Сырых В. М.* Логические основания общей теории права. Т. 1. Элементарный состав. 2-е изд., стер. С. 373.

участвующих в ней лиц на основе норм объективного права, которые и определяют их поведение (активные и пассивные действия)[153].

Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков может быть рассмотрена в рамках налоговых правоотношений, предусмотренных в п. 1 ст. 2 НК РФ. В юридической науке достаточно широко распространен подход, согласно которому к налоговым правоотношениям относятся только отношения, предусмотренные в вышеуказанной статье НК РФ[154]. Согласно данному подходу, защита прав рассматривается как самостоятельная стадия существующего налогового правоотношения. Так, М. В. Карасева придерживаются данной позиции и, по ее мнению, «в механизме реализации прав и обязанностей субъектов правоотношений защита является только его самостоятельной стадией, а не самостоятельным правоотношением»[155], следовательно, правоотношения по досудебной защите могут быть связаны только с отношением, возникающим в рамках уплаты налогов и сборов. Другие ученые придерживаются иного мнения. С. С. Алексеев отмечал, что существуют регулятивные и охранительные правоотношения, которые представляют собой сложный механизм и состоят из слоев правоотношений и охранительное правоотношение вступает в силу только при нарушении регулятивного правоотношения[156]. Следуя данной логике, необходимо признать, что отношения по досудебной защите являются самостоятельной группой правоотношений, взаимосвязанными с исходным, но не тождественными ему.

Большинство ученых в сфере налогового права также придерживаются позиции о том, что налоговое правоотношение носит «сложносоставной

---

[153] См.: *Андреев Ю. Н*. Правовое регулирование: общетеоретические и цивилистические аспекты : монография. М., 2022. С. 114; *Иоффе О. С.* Избранные труды по гражданскому праву: из истории цивилистической мысли, гражданское правоотношение, критика теории «хозяйственного права». 4-е изд. М., 2020. С. 573*; Строгович М. С*. Указ. соч. Т. 1. С. 83; *Латыпов Д. Н*. Указ. соч. С. 11; *Прокопьев А. Ю.* Гражданские правоотношения: понятие, элементы и виды : монография. М., 2016. С. 15; *Михайлова Е. В.* Указ. соч. С. 19; *Мильков А. В*. Правовое регулирование защиты гражданских прав и правовых интересов :. дис. … д-ра юрид. наук. М., 2015. С. 10.

[154] См.: *Яговкина В. А*. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 22–23; *Копина А. А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юрлитинформ, 2013. С. 36; *Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В*. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики) : монография. М. : Юрлитформ, 2012. С. 33.

[155] *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 230–231.

[156] См.: *Алексеев С. С*. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. С. 140.

характер»[157], при этом отмечают, что его защита не может существовать отдельно от реализации основного налогового правоотношения. А. В. Иванов определяет налоговое правоотношение, возникшее в связи с неисполнением налоговых обязанностей налогоплательщиками или в результате иного конфликта как «спорное налоговое правоотношение»[158], что является обоснованным, так как сама конфликтная ситуация возникла внутри уже существующего налогового правоотношения, но при этом имеет иное основание возникновения, а также установленную процедуру разрешения конфликтной ситуации, и, следовательно, права и обязанности сторон данного правоотношения имеют свою специфику.

Исходя из изложенного, правоотношения в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков являются особой группой налоговых правоотношений, тесно связанными с правоотношениями, предусмотренными п. 1 ст. 2 НК РФ, но не тождественными.

Следовательно, конфликтное налоговое правоотношение обусловливает возникновение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и может быть рассмотрено в качестве ее признака.

В содержании правоотношения ученые-теоретики выделяются два аспекта: юридический и фактический[159], что позволяет рассматривать его как поведение участников (фактический аспект), реализующих свои права и исполняющие свои обязанности (юридический аспект).

Фактический аспект в правоотношении по досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков реализуется через активные и пассивные действия его участников и является «ядром содержания любого правоотношения»[160], а юридический аспект правоотношения реализуется через определенную систему правовых средств.

---

[157] См.: *Ядрихинский С. А*. К вопросу о понятии налогового правоотношения // Налоги. 2018. № 6. С. 17; *Изотов А. В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития : монография. М., 2022. С. 27.

[158] *Иванов А. В.* Доказательства на стадии досудебного урегулирования спорных налоговых правоотношений : дис. … канд. юрид. наук. М., 2012. С. 12.

[159] См.: Теория государства и права / под ред. А. И. Королева, Л. С. Явича. 2-е изд. Л., 1987. С. 412–413.

[160] *Рукавишникова И. В*. Метод финансового права / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2011. С. 83; *Яговкина В. Н*. Указ. соч. С. 37.

Следует признать, что само наличие конфликтного налогового правоотношения не приведет в действие механизм досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. В науке ученые отмечают, что основанием возникновения любого правоотношения является юридический факт, в результате которого у его субъектов возникают определенные права и обязанности и «обеспечивается переход от общей модели прав и обязанностей к конкретной»[161], он выражает «строго индивидуализированную связь между субъектами»[162].

В теории права субъект правоотношения определяется как лицо, участвующее в конкретных общественных отношениях, что, по мнению Р. О. Халфиной[163], позволяет отождествить понятие участника и субъекта правоотношения. Круг участников досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков взаимозависим с участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, предусмотренных ст. 9 НК РФ и включает налогоплательщиков, налоговые органы. Однако он не охватывает всех реальных участников досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. К ним могут быть еще отнесены: медиаторы, налоговые консультанты, Уполномоченный по правам предпринимателей.

Во втором параграфе первой главы настоящего исследования было установлено, что возникновение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков связано с реализацией ими субъективного права на защиту и предполагает обращение налогоплательщика в уполномоченный орган (либо к уполномоченному лицу). При этом налоговое правоотношение рассматривается большинством ученых как «властеотношение», где налогоплательщик является подчиненным субъектом[164], что предполагает в данном контексте использование обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов и их

---

[161] *Рукавишникова И. В*. Указ. соч. С. 119.

[162] *Петелина И. В.* Теоретические проблемы российской правовой системы : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1996. С. 102.

[163] См.: *Халфина Р. О.* Указ. соч. С. 116.

[164] См.: *Бондарь Н. С.* Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ). М., 2006. С. 116; *Запольский С. В*. Финансовое право: методология исследований, генезис, система : монография. М. : РАП, 2013. С. 114; *Яговкина В. А*. Указ. соч. С. 156; *Демин А. В*. Нормы налогового права : монография. Красноярск, 2010. С. 84.

должностных лиц, как основного способа досудебной защиты. В вышеупомянутом параграфе также было доказано, что налогоплательщик имеет широкий спектр субъективных прав и законных интересов, которые придают ему статус независимого субъекта, действующего в своем интересе, не ограничиваясь подчиненным положением, занимаемым им в налоговом правоотношении, что не исключает для него возможности использовать альтернативные способы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков для достижения поставленных целей.

Рассмотрение конфликтной ситуации уполномоченным органом (лицом), который имеет соответствующие полномочия по ее разрешению, носит правовой характер с присущими ей определенными специфическими чертами, относящимися к юридической деятельности[165], в том числе вынесение акта, который, как верно заметил В. М. Горшенев, «имеет официальный характер и форму»[166] и предусматривает принятие ненормативного правового акта либо подписанием иного документа (соглашения).

Следовательно, спецификой досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков будет то, что конфликтная ситуация может быть рассмотрена как государственным органам (налоговым органом) с применением мер принуждения к обязанному лицу в случае неисполнения, так и иным уполномоченным лицом путем вынесения рекомендаций либо содействия в заключении соглашения до обращения налогоплательщика в судебный орган. Исполнение указанного акта зависит от его формы и уполномоченного органа (уполномоченного лица), который его принял и обеспечивается как применением мер принуждения к обязанному лицу, так и без применения указанных мер (исключительно в добровольном порядке), что будет подробно рассмотрено в следующей главе настоящего исследования.

---

[165] См.: *Шагиева Р. В.* Правовая деятельность в современном российском обществе: (проблемы теории и методологии) : монография. М. : РПА МЮ РФ, 2004. С. 54.

[166] См.: Правовые формы деятельности в общенародном государстве : учеб. пособие / под общ. ред. В. М. Горшенева. Харьков, 1985. С. 10–13.

Исходя из изложенного, досудебная защита прав и законных интересов имеет специальный субъектный состав, заключающий в том, что субъектом, разрешающим конфликтную ситуацию, является уполномоченный орган (лицо), не относящийся к судебным органам, и является ее признаком.

Процедура рассмотрения уполномоченным органом (лицом) конфликтной ситуации является одним из основных факторов, который определяет правовую форму досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Ученые-теоретики отмечают, что форму защиты можно выделить в зависимости от «ее природы, целей и задач, от материально-правовых особенностей дела и т. п.»[167], а В. П. Грибанов предлагает ее рассмотрение в зависимости от материально-правовых требований, компетенции органа и от порядка рассмотрения спора (процедуры)[168]. Следовательно, критерии определения формы различны, но применительно к данному исследованию использование процедуры органом, рассматривающим конфликтную ситуацию, наиболее точно отразит сущность досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и особенности, связанные с применением ее правовых средств.

В науке понятие формы защиты рассматривается в узком и широком значении. В узком значении «форма» — это установленная нормативным правовым актом или соглашением сторон порядок деятельности участников[169], что связывает данное определение с понятием процедуры, а в широком контексте «форма защиты — это порядок или разновидность юридической деятельности в целом»[170], что позволяет рассматривать досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщику как одну из правовых форм защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В юридической науке среди правовых форм защиты выделяют юрисдикционную форму защиты прав, к которой относят: судебную защиту, прокурорскую и иные виды защит, осуществляемых государственными органами.

---

[167] Юридическая процессуальная форма: теория и практика / Н. В. Витрук, В. М. Горшенев, Т. Н. Добровольская и др. М. : Юрид. лит., 1976. С. 173.

[168] См.: *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. С. 109.

[169] См.: *Канюкаева А. Р.* Система процессуальных форм защиты в российском праве : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 9; *Болгова В. В.* Формы защиты субъективного права: теоретические проблемы : дис. … канд. юрид. наук. Самара, 2000. С. 9.

[170] *Вершинин А. П.* Выбор способа защиты гражданских прав. СПб. : СПб. гос. ун-т, 2000. С. 37.

И неюрисдикционную — в форме самозащиты и защиту, которая осуществляется негосударственными органами[171]. Аналогичный подход используют ученые и к защите налогоплательщиков и выделяют следующие формы защиты — юрисдикционная (защита судебными или уполномоченными государством органами) и неюрисдикционная в форме самозащиты[172]. А. П. Киреенко выделяет среди неюрисдикционных форм защиты также «неприменение норм при реализации права»[173] и рассматривает ее как выбор правовой нормы для регулирования спорных правоотношений. Полагаем, что неприменение нормы при реализации права является одним из способов самозащиты, которая рассматривается как «совершение односторонних действий, производимых по собственной инициативе управомоченным лицом без обращения к правоохранительному органу или нарушителю»[174], что предполагает реализацию защиты самостоятельно без обращения к каким-либо органам. В налоговом праве в качестве самозащиты ученые рассматривают такие способы, как «право требования от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах», либо «невыполнение неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц» и которые предусмотрены в подп. 10 и 11 п. 1 ст. 21 НК РФ[175]. Полагаем, что неприменение нормы при реализации права является требованием налогоплательщика о соблюдении законодательства о налогах и сборах либо требованием о невыполнении неправомерного акта и является одним из способов самозащиты[176].

Исходя из изложенного, правовую форму защиты прав налогоплательщиков можно рассматривать как судебную форму (конфликтная ситуация разрешается

---

[171] См.: *Вершинин А. П.* Выбор способа защиты гражданских прав. С. 37; *Васильева Е. Н.* Юрисдикционная форма защиты в области патентного права // Труды института государства и права РАН. 2017. Т. 12. № 6. С. 26.

[172] *Козлов Н. А.* Указ. соч. С. 81; *Новгородова Ю. Н.* Несудебная защита прав человека : дис. … канд. юрид. наук. Тамбов, 2006. С. 18.

[173] *Киреенко А. П.* Указ. соч. С. 7.

[174] *Пырх А. И.* Самозащита прав предпринимателя: сравнительно-правовой анализ законодательства России и Германии : дис. … канд. юрид. наук. СПб., 2013. С. 11.

[175] См.: *Долгополов О. И*. Обжалование: способ защиты прав налогоплательщиков. М., 2011. С. 16; *Попов В. В.* Указ. Соч. С. 57-58; *Дементьев И. В.* Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность : учеб. пособие. М., 2014. С. 269; *Назаров В. Н*. Конституционные основы защиты прав налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 9. С. 22–26.

[176] См.: *Цветкова Е. А*. Правовые аспекты невыполнения налогоплательщиком неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц // Налоги. 2019. № 5. С. 15–18.

судом) и внесудебную форму (иными уполномоченными органами (лицами). В теории права под внесудебной формой защиты понимается порядок рассмотрения жалоб, заявлений, обращений и т. п. административными органами, Уполномоченным по правам предпринимателей, общественными объединениями[177]. Кроме того, в научных исследованиях последних лет отмечается, что к внесудебной защите относится разрешение спора третьим лицом, не относящимся к системе государственной власти[178] и, по мнению ученых, — это такие процедуры, как «медиация, третейский суд и переговоры, которые разрешают спор «на основе свободы, равенства, саморегулирования и ответственности сторон»[179], то есть налоговый орган и налогоплательщик разрешают конфликтную ситуацию при участии независимого третьего лица, которое не наделено публично-властными правомочиями.

Исходя из изложенного, досудебную защиту следует рассматривать в рамках внесудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, при обращении налогоплательщика к уполномоченному органу (уполномоченному лицу) как в рамках обязательного досудебного урегулирования, так и инициативного обращения налогоплательщика к уполномоченному лицу для разрешения конфликтной ситуации. А. В. Полтавцева отмечает, что «существенным признаком досудебного порядка является обязанность заинтересованной стороны использовать формы разрешения споров до обращения в суд»[180]. Применительно к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков ее прекращение может быть связано как с согласием налогоплательщика с ненормативным актом налогового органа, либо подписания соглашения, либо получения разъяснений, так и при несогласии с ним, но до обращения в судебный орган. Следовательно, реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

---

[177] См.: *Шубина Т. Б.* Теоретические проблемы защиты права : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 1997. С. 176–198.

[178] См.: *Хаванова И. А.* К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде // Финансовое право. 2015. № 9. С. 31; *Рысай Б. Г.* Внесудебные формы разрешения административного спора : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2018. С. 12, 15.

[179] *Михель Д. Е.* Внесудебные процедуры разрешения споров в континентальной правовой традиции : история развития и формирование доктрины : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Пенза, 2020. С. 13.

[180] *Полтавцева А. В.* Альтернативные способы разрешения административно-правовых споров : дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2023. С. 50.

осуществляется до обращения налогоплательщиком в судебный орган, что может быть рассмотрено как один из ее признаков.

В некоторых исследованиях досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков определяется как любая внесудебная защита и предусматривает самозащиту и иные виды защит (прокурорская, президентская)[181]. Полагаем, такой подход является слишком широким, так как упоминаемые виды защиты являются самостоятельными формами защиты прав, которые реализуются государственными органами и не рассматриваются в контексте данного исследования. Другие ученые, напротив, рассматривают досудебную защиту как претензионный порядок урегулирования споров, установленных законом или договором[182]. Как упоминалось в первом параграфе первой главы настоящего исследования, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков длительное время рассматривалась как обжалование решений, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц, но с развитием примирительных процедур (медиация, переговоры) такой подход к ее рассмотрению не отражает действительности, так как определяет ее исключительно в узком аспекте. Поэтому в данном исследовании досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков рассматривается как обращение налогоплательщика в налоговые органы и в негосударственные органы (к уполномоченным лицам), которые не имеют публично-властных правомочий до обращения в судебный орган, что будет подробно рассмотрено в следующей главе настоящего исследования.

При рассмотрении досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как одной из форм общей защиты прав налогоплательщиков следует выделить ее более специализированные формы, содержание которых зависит от правовых средств, используемых ее участниками. А. Р. Канюкаева отмечает, что «процессуальная форма защиты как сложное, комплексное,

---

[181] См.: *Карасев А. С.* Органы прокуратуры в механизме досудебной защиты прав человека» (теоретико-правовое исследование) : дис. … канд. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 9.

[182] См.: *Медникова М. Е.* Досудебное урегулирование споров в сфере экономической деятельности : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9–10; *Котлярова В. В.* Альтернативные способы урегулирования и разрешения споров в России : учеб. пособие. Самара, 2021. С. 60.

многоуровневое образование… может быть подвергнута дальнейшему препарированию»[183], что является обоснованным, так в рамках досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков можно выделить превентивную форму, обжалование и альтернативную форму, что будет также рассмотрено в следующей главе настоящего исследования.

Исходя из изложенного, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков является одной из форм защиты прав и законных интересов налогоплательщиков со своей внутренней структурой, состоящей из иных правовых форм (превентивной, обжалование, альтернативной), что предполагает наличие определенного набора правовых средств и проявляется в деятельности ее участников как набор его прав и обязанностей (правомочий). Данный подход показывает, что существование досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков возможен только в правовой форме и дает основание рассмотреть ее в качестве существенного признака.

Кроме того, рассмотрение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков через содержание конфликтного налогового правоотношения предполагает исследование правовой деятельности ее участников. По мнению Н. А. Власенко, «комплекс действий и операций человека по обеспечению юридических начал в обществе»[184] является основой правой деятельности, а определение защиты прав в юридической науке через понятие деятельности является достаточно распространенным. Как верно отметил А. П. Вершинин, «определение понятия защиты через понятие деятельности дает возможность проанализировать отдельные виды действий (деятельности) по защите прав, а также выявить их взаимосвязь и единство»[185], и предполагает необходимость дать характеристику правовым средствам, используемым участниками досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

---

[183] *Канюкаева А. Р.* Указ. соч. С. 14.

[184] Юридическая техника : учеб. пособие / Н. А. Власенко, А. И. Абрамова, Г. Т. Чернобель [и др.]. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2016. С. 14.

[185] *Вершинин А. П.* Способы защиты гражданских прав в суде. С. 11.

В теории права правовые средства рассматриваются в широком понимании как право в целом (отрасли права, правовые институты), а также в узком понимании, как «совокупность приемов в конкретном отраслевом механизме правового регулирования, которая представляет собой определенный перечень средств»[186]. Полагаем, что наиболее подходящим для настоящего исследования является их рассмотрение в более узком контексте через «целевые ценностно-нормативные предписания и установки (первая группа) и средства, обеспечивающие воплощение целей, установок, предписаний (вторая группа)»[187] и к первой группе правовых средств можно отнести права и обязанности участников досудебной защиты, а ко второй группе способы защиты, процедуры и иные правовые инструменты.

Действия (бездействия) участников конфликтного налогового правоотношения обусловливают реализацию их прав и обязанностей. Е. В. Вавилин рассматривает «реализацию прав и обязанностей участников правоотношения через нормы права»[188], что в принципе верно, однако не полностью отражает сущность правоотношения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. М. В. Карасева рассматривает реализацию прав и обязанностей в правоотношении более полно «как правовой механизм, включающий правовые средства и способы, а также стадии (процедуры)»[189], что позволяет более точно показать деятельность участников рассматриваемого правоотношения, а также выявить «трудные места» при их правовом регулировании. Следовательно, каждая стадия этого правого механизма должна быть организована таким образом, чтобы при его реализации достигать своей внутренней цели и создавать условия для следующей.

---

[186] *Малько А. В.* Правовые средства: вопросы теории и практики // Журнал российского права. 1998. № 8. С. 67; *Монгуш Б. К.* Средства защиты гражданских прав : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 26–27.

[187] *Поветкина Н. А*. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : ИЗИСП при Правительстве РФ : Контракт, 2016. С. 62.

[188] *Вавилин Е. В.* Механизм осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2009. С. 12.

[189] *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. С. 229.

В юридической науке правовой механизм реализации прав и обязанностей связывается с механизмом правового регулирования[190] и рассматривается в качестве его составной части «совокупность юридических средств защиты, действие которых подчинено определенному алгоритму и направлено на достижение цели»[191], а его реализация обеспечивает участникам защиты удовлетворение их интересов.

А. В. Мильков говорит о механизме правовой защиты как «целостной иерархической системе и выделяет две подсистемы — регулятивный правовой механизм и охранительный правовой механизм»[192], что позволяет участникам правоотношения по защите, используя имеющий у них арсенал правовых средств, направить их на достижение поставленных целей.

Исходя из изложенного, реализация прав и обязанностей участников досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, как первой группы правовых средств в рамках правового механизма происходит через реализацию способов, правовых инструментов и правовых процедур, то есть посредством реализации второй группы правовых средств и дает основание для их рассмотрения в качестве элементов правового механизма досудебной системы прав и законных интересов налогоплательщиков.

Во втором параграфе первой главы настоящего исследования достаточно подробно были рассмотрены субъективные права налогоплательщика и отмечалась их взаимосвязь с обязанностями налоговых органов, которые являются их «зеркальным отражением»[193]. Аналогичный подход может быть применен к правам и обязанностям иных участников правоотношения по досудебной защите. Кроме того, большинство правоведов рассматривают юридическую обязанность как «меру должного поведения обязанного лица и говорят о том, что ее структура идентична структуре субъективного права»[194], что позволяет рассматривать их как «парные категории»[195], так как предполагается, что если есть субъективное право,

---

[190] См.: *Груздев В. В.* Указ. соч. С. 47; *Вавилин Е. В.* Указ. соч. С. 132; *Мильков А. В.* Указ. соч. С. 232; *Смирнов А. П.* Юридические средства защиты субъективных прав : дис. … канд. юрид.наук. Омск, 2016. С. 52–53.

[191] *Смирнов А. П.* Указ. соч. С. 52–53.

[192] *Мильков А. В.* Указ. соч. С. 10.

[193] См.: *Рукавишникова И. В*. Указ. соч. С. 82.

[194] *Матузов Н. И*. Указ. соч. С. 296.

[195] См.: Там же. С. 287.

то имеется соответствующая юридическая обязанность. В отношении законного интереса налогоплательщика такая обязанность в законодательстве за налоговым органом не закреплена, но, как было установлено, налогоплательщику предоставлена возможность защиты, как и субъективному праву через имеющиеся в его распоряжении правовые средства.

Обеспечение баланса частного и публичного интереса при досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется через реализацию прав и обязанностей ее участников и предполагает, что их действия являются добросовестными. При этом налогоплательщик считается добросовестным, если его действия экономически оправданы, а сведения, которые им представлены в налоговой отчетности, достоверны[196], а к критерию добросовестности налогового органа «относится соблюдение им прав и законных интересов налогоплательщиков и недопущения взимания налогов сверх того, что требуется по закону»[197], что предполагает совершение ими действий (бездействий) в соответствии с законом. Данный подход, сложившийся в судебной практике, в отношении добросовестности разделяется многими учеными[198], которые подчеркивают необходимость законопослушного поведения налогоплательщика и налогового органа.

Следовательно, реализация участниками досудебной защиты своих прав и обязанностей должна соответствовать балансу частного и публичного интереса и проявляется как предсказуемость, последовательность и прозрачность действий налоговых органов, а также как правомерное поведение и отсутствие злоупотреблений налогоплательщиками их субъективными правами и законными интересами, а досудебная защита прав и законных интересов является тем инструментом, который предоставляет ее участникам данную возможность.

---

[196] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

[197] Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2019) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 17.07.2019). // Официальные документы. 2019. № 28.

[198] См.: *Захаров А. С.* Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 3. С. 16; *Миронова С. М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2006. С. 169; *Васильева Е. Г.* Налоговая выгода : монография. М. : Юрлитинформ, 2015. С. 94.

Права и обязанности участников как элементы правового механизма первого уровня реализуются через правовые средства досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков второго уровня. Следует признать, что императивный характер налогового правоотношения проявляется в выборе налогоплательщиком правовых средств для защиты. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 25.04.2001 № 6-П отмечено, что правовое государство предполагает такой правопорядок, который гарантирует защиту прав и свобод»[199], а в Постановлении от 16.07.2004 № 15-П разъяснено, что «право защиту не предполагает выбор по своему усмотрению любых способов и процедур защиты»[200], что в контексте досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков означает для ее участников возможность использовать только те правовые средства досудебной защиты, которые закреплены в законодательстве как о налогах и сборах, так и ином смежном законодательстве, что будет рассмотрено в следующих главах исследования. Кроме того, следует подчеркнуть необходимость выбора такого правого средства, которое соответствует характеру нарушенного права или законного интереса.

Способ защиты подлежит рассмотрению в науке в разных аспектах[201], но наиболее часто упоминается как «конкретные действия (меры, мероприятия), которые необходимо предпринять для достижения цели»[202], и основывается на этимологическом значении слова «способ», что означает «действие или система действий, применяемых при исполнении какой-либо работы, при осуществлении и достижении чего-то»[203].

---

[199] Постановление Конституционного Суда РФ от 25.04.2001 № 6-П «По делу о проверке конституционности статьи 265 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина А. А. Шевякова» // СЗ РФ. 2001. № 23. Ст. 2408.

[200] Абзац 3 п. 2 мотивировочной части Постановления Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 15-П «По делу о проверке конституционности части 5 статьи 59 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросами Государственного Собрания — Курултая Республики Башкортостан, Губернатора Ярославской области, Арбитражного суда Красноярского края, жалобами ряда организаций и граждан» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

[201] См.: *Муратова Д. А.* Правовая природа способа защиты гражданских прав // Рос. юстиция. 2009. № 4.*; Рожкова М. А*. Указ. соч. С. 121–122; *Михайлова Е. В.* Указ. соч. С. 41.

[202] *Груздев В. В*. Указ. соч. С. 104; *Степин А. Б.* Средства и способы защиты гражданских прав участников экономических отношений : монография. Саратов, 2022. С. 168.

[203] *Сапун В. А.* Инструментальная теория права в юридической науке // Современное государство и право: Вопросы теории и истории. Владивосток, 1992. С. 18. Цит. по: *Юрченко О. О.* Указ. соч. С. 62.

В науке используются различные критерии для классификации способов защиты: по цели[204], по предмету[205], по субъекту, применившему способ защиты[206]. Для настоящего исследования наиболее интересна классификация, предложенная В. Н. Гудым, который справедливо замечает, что «для каждой отрасли права характерны свои специфические способы защиты»[207]. Он выделяет способы защиты прав налогоплательщиков, предполагающие предъявление требования об оспаривании[208], требования о понуждении[209], требования об установлении[210], которые налогоплательщик предъявляет к налоговому органу. Следовательно, по его мнению, способ защиты рассматривается как действия налогоплательщика и содержит материально-правовые требования, производные от нарушенных или оспоренных прав налогоплательщика[211]. С. Г. Пепеляев под способом защиты рассматривает «обращение в налоговые или судебные органы в соответствии с подведомственностью»[212], что, полагаем, связывается со значением способа в процессуальном смысле. А. П. Вершинина рассматривает способ защиты как материальное требование, в процессуальном аспекте — как «акт по применению норм права, признанию правоотношений или присуждению чего-либо»[213], связывает его с органом, принимающий указанный акт.

Несмотря на такие различные подходы к способу защиты в науке, он представляет собой последовательность действий налогоплательщика по обращению в уполномоченный орган и направленный на достижение целей досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

---

[204] См.: *Цветков И. В.* Налогоплательщик в судебном процессе. М. : БЕК, 2000. С. 23.

[205] См.: *Вершинин А. П.* Способы защиты прав предпринимателей в арбитражном суде. С. 8.

[206] См.: Там же. С. 21; *Чечот Д. М.* Указ. соч. С. 72.

[207] *Гудым В. Н.* Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития : дис. … канд. юрид. наук. М., 2008. С. 42.

[208] К требованиям об оспаривании относятся: признание недействительными ненормативных актов налоговых органов, признание недействующими нормативные актов и признание незаконными действий налоговых органов (см.: *Гудым В. Н.* Указ. соч. С. 47).

[209] К требованиям о понуждении относятся: признание незаконным бездействия налогового органа или их должностных лиц и обязать совершить определенные действия или принять соответствующие решения (см.: *Гудым В. Н.* Указ. соч. С. 47).

[210] К требованиям об установлении относятся: зачет излишне уплаченного и излишне взысканного налога, возврат излишне уплаченного и излишне взысканного, признание налога уплаченным (см.: *Гудым В. Н.* Указ. соч. С. 47).

[211] См.*: Цветкова Е. А*. Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговых спорах. С. 31.

[212] Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 561.

[213] *Вершинин А. П.* Способы защиты прав предпринимателей в арбитражном суде. С. 8.

Исходя из изложенного, способы досудебной защиты — это последовательные действия налогоплательщика по обращению с материально-правовыми требованиями в уполномоченный орган (к уполномоченному лицу) и могут быть рассмотрены в зависимости от цели защиты, которая может быть направлена на предупреждение или разрешение конфликтной ситуации. Приходим к выводу, что способы защиты могут быт рассмотрены как превентивные, обжалование, альтернативные.

Реализация прав и обязанностей участников досудебной защиты осуществляется не только посредством способов защиты, но и с помощью правовых инструментов. В юридической науке понятия «правовые средства» и «правовые инструменты» часто рассматриваются как идентичные. А. В. Малько писал о правовых средствах, что «будучи правовыми явлениями, они находят свое выражение «в инструментах (установлениях) и деяниях (технологиях), с помощью которых удовлетворяются интересы субъектов права, обеспечиваются социально полезные цели»[214]. Под инструментами-установлениями здесь рассматриваются нормы права, а под деяниями (технологиями) — способы их осуществления, что позволяет рассмотреть понятие «инструменты» в широком контексте. В. А. Сапун отмечал, что понятие «правовые средства не должно интерпретироваться как образное выражение»[215], а должно выражать конкретный набор средств (способов, инструментов), с помощью которых возможно достижение поставленной цели.

По мнению Н. А. Козлова, следует разделять способ защиты и правовое средство, под которым подразумевается «орудие (инструмент, прием) воздействия на нарушителя»[216], но наиболее точно понятие правового инструмента наиболее полно разработано С. С. Алексеевым. По его мнению, субъект использует различные виды правовых средств, в том числе правовые инструменты, к которым относится «конкретные юридические средства, находящиеся в непосредственном операционном распоряжении»[217]. Д. М. Чечот и А. П. Вершинин рассматривали «иск, заявление, жалоба, протест как процессуальное средство защиты

---

[214] *Малько А. В.* Правовые средства как общетеоретическая проблема // Правоведение. 1999. № 2. С. 7.

[215] *Сапун В. А.* Указ. соч. С. 30.

[216] *Козлов Н. А.* Защита прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля : дис. … канд. юрид. наук. М., 2019. С. 56.

[217] *Алексеев С. С.* Теория права. М. : Бек, 1995. С. 219.

гражданского права»[218], то есть как правовые инструменты, с помощью которых происходит защита. Следовательно, понятие «правовые инструменты» можно рассматривать в двух аспектах: как общее понятие, характерное для всех видов правовых средств, так и в узком аспекте, как правовое средство, которое находится в непосредственном операционном распоряжении (жалоба, договор, заявление, ходатайство и т. д.). Применительно к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков непосредственным правовым инструментам может быть жалоба, соглашение о налоговой оговорке, пояснения, возражения и некоторые другие инструменты, которые будут рассмотрены в следующих главах настоящего исследования.

Использование способов и правовых инструментов возможно при условии их нормативного закрепления в законодательстве. При этом большое значение имеет процедура, по которой происходит их реализация.

В юридической науке под процедурой понимается порядок реализации юридической деятельности[219], где ее основными критериями является последовательность действий и нормативность. П. П. Серков рассматривает процедуру «(от лат. *procedo* — продвигаюсь) как установленный порядок ведения, рассмотрения каких-либо дел»[220]. Т. Я. Хабриева определяет административную процедуру как систему взаимоувязанных властных действий, основанных на реализации материальных и процессуальных норм права при предоставлении гражданам и организациям материальных и нематериальных благ[221]. В налоговом праве ученые отмечают, что «своеобразие налоговых процедур обусловлено сферой общественных отношений»[222], но им также присущи общие признаки, относящиеся к правовой процедуре, которые предусматривают нормативное и организационное регулирование поведения налогоплательщика. Следовательно,

---

[218] *Чечот Д. М.* Указ. соч. С. 69–70; *Вершинин А. П.* Способы защиты прав предпринимателей в арбитражном суде. С. 7.

[219] См.: *Тихомиров Ю. А.* Указ. соч. С. 326; Налоговые процедуры : учеб. пособие / А. Н. Козырин и др. ; под ред. А. Н. Козырина. М. : Норма, 2008. С. 11.

[220] *Серков П. П.* Правоотношение (теория и практика современного правового регулирования) : монография : в 3 ч. Ч. 1. М. : Норма, 2019. С. 753.

[221] См.: Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. М. : Статут, 2011. С. 95.

[222] Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. С. 13.

процедура — это процессуальный механизм, который предполагает определенные стадии реализации, и характеризуется обязательностью и нормативностью.

В науке некоторые ученые придерживаются позиции, что лицо, чьи права нарушены, может установить процедуры самостоятельно. Ю. Н. Новгородова доказывает, что «личность самостоятельно определяет порядок защиты своего права, исходя из собственных интересов и возможностей»[223]. А. С. Карасев отмечает, что «особенностью процедур досудебной защиты является то, что личности предоставляется возможность самостоятельного их выбора»[224]. С данными позициями можно согласиться исключительно в аспекте выбора налогоплательщиком процедуры, но порядок ее реализации должен быть установлен в правовом акте (нормативном либо ненормативном). Например, несмотря на широкое распространение практики медиации в гражданских правоотношениях, отсутствие процедуры ее проведения не позволяет полностью распространить данный инструмент на налоговые правоотношения.

Процедурой, по которой реализуется досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков, является досудебное урегулирование, что рассматривалось многими учеными как «урегулированная нормами права последовательность действий налогоплательщиков, направленная на разрешение налогового спора до обращения в суд»[225] и как «реализация права налогоплательщика на предъявление иска»[226], что связывается с подачей жалобы в рамках системы налоговых органов. Полагаем, что обжалование ненормативных актов налоговых органов является основным способом досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а в соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ является обязательным условием для последующего обращения

---

[223] *Новгородова Ю. Н.* Указ. соч. С. 13.

[224] *Карасев А. С.* Органы прокуратуры в механизме досудебной защиты прав человека (теоретико-правовое исследование) : дис. … канд. юрид. наук. Тамбов, 2009. С. 37.

[225] *Колесниченко Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : . дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 9; *Шинкарюк Д. А.* Досудебное урегулирование налоговых споров : финансово-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 72; *Хаванова И. А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 8; *Черник И. Д.* Досудебное урегулирование налоговых споров. М. : Налоговый вестник. 2012. С. 3.

[226] *Банников Р. Ю.* Досудебный порядок урегулирования споров в системе предпосылок и условий реализации (осуществления) права на предъявление иска в суд : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Воронеж, 2010. С. 6.

налогоплательщика за судебной защитой, но данный подход является слишком узким и не учитывает возможности защиты налогоплательщика по предупреждению конфликтных ситуаций, либо их разрешение с использованием альтернативных способов защиты.

В первом параграфе первой главы настоящего исследования было отмечено, что в 2013 году в РФ была принята Концепция досудебного урегулирования, согласно которой досудебная защита может быть рассмотрена в более широком контексте, что оказало влияние и на процедуры досудебного урегулирования. Ученые, в более поздних исследованиях, рассматривают досудебное урегулирование как «внутриведомственный (в рамках системы налоговых органов) и вневедомственный комплекс мероприятий (обращение к иным юрисдикционным органам)»[227], а также как «прямые переговоры сторон конфликта, посредничество (медиация), арбитраж (третейские процедуры)»[228], что более точно отражает сущность досудебного урегулирования как процедуры, которая возникает в связи с обращением налогоплательщика в налоговый орган или в иной уполномоченный орган.

На уровне судебных правовых позиций высших судебных органов понятие процедуры досудебного урегулирования споров рассматривается как «деятельность сторон спора до обращения в суд, осуществляемая ими самостоятельно (переговоры, претензионный порядок либо с привлечением третьих лиц, а также посредством обращения к уполномоченному органу публичной власти для разрешения спора в административном порядке»[229].

Следовательно, процедуру досудебного урегулирования следует рассматривать в зависимости от органа, разрешающего конфликтную ситуацию как внутриведомственную (в системе налоговых органов) и вневедомственную, что позволяет определить ее как последовательность действий участников досудебной

---

[227] Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде : учеб. пособие / под ред. Д. М. Мошковой, А. А. Соловьева. М., 2023. С. 22.

[228] *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : дис. … канд. юрид. наук. М., 2017. С. 72, 80.

[229] Пункт 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 22.06.2021 № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства» // Российская газета. 2021. 2 июля.

защиты по обращению налогоплательщика за разрешением конфликтной ситуации в налоговый орган либо в иной уполномоченный орган (к уполномоченному лицу), что будет рассмотрено во второй главе настоящего исследования.

Исходя из вышеизложенного, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков обусловливается деятельностью ее участников (активными и пассивными действиями) через реализацию регулятивных правовых средств первого уровня (субъективные права и обязанности (полномочия) ее участников и (охранительные) правовые средства второго уровня (досудебные способы, правовые инструменты) в соответствии с процедурой досудебного урегулирования.

Рассматривая досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков как деятельность ее участников в рамках конфликтного налогового правоотношения, приходим к выводу, что у его участников имеется самостоятельная система правовых средств (субъективные права, обязанности, способы, правовые инструменты, процедуры), наличие которых может быть рассмотрено в качестве признака досудебной защиты.

Кроме того, давая анализ деятельности в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, следует сказать о цели ее участников, которая определяется предметом защиты, рассмотренным во втором параграфе первой главы настоящего исследования. Наличие цели позволяет отграничить ее от других видов деятельности. По мнению Ю. А. Тихомирова, «деятельность, лишенная цели, является бессмысленной»[230], что применимо и к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков. В науке некоторые ученые отмечают, что «применение конкретного способа защиты нарушенного или оспоренного права есть цель и результат деятельности по защите прав»[231]. Полагаем, что цель не может быть в применении способа защиты, так как цель должна быть связана с интересом налогоплательщика. Г. В. Мальцев отмечал, что «цель, если она действительно необходима, невозможно отделить от интереса, а в противном случае она не будет истинной целью»[232]. Как было установлено во

[230] *Тихомиров Ю. А.* Указ. соч. С. 92.
[231] *Вершинин А. П.* Способы защиты гражданских прав в суде. С. 11.
[232] *Мальцев Г. В.* Социалистическое право и свобода личности (теоретические вопросы). М., 1968. С. 44.

втором параграфе настоящего исследования, субъективные права и законные интересы выступают правовым средством, способным обеспечить реализацию различных интересов налогоплательщиков, и являются предметом защиты. Следовательно, целью досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является предупреждение нарушения или восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков, что также может быть рассмотрено в качестве ее признака.

Вышеуказанное рассмотрение понятия досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков позволило выделить следующие существенные признаки, отличающие ее от иных видов защит прав и законных интересов налогоплательщиков:

1) реализация осуществляется в сфере конфликтного налогового правоотношения;

2) имеется специальный субъектный состав, заключающийся в том, что субъектом, разрешающим конфликтную ситуацию, является уполномоченный орган (лицо), не относящийся к судебным органам;

3) реализуется до обращения налогоплательщика в судебный орган;

4) существует в определенной правовой форме;

5) имеет самостоятельную систему правовых средств (субъективных прав, обязанностей, способов, правовых инструментов, процедур), предусмотренных в законодательстве о налогах и сборах и ином смежном законодательстве;

6) целью является предупреждение и восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

Таким образом, выявление указанных признаков позволяет рассматривать досудебную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в нескольких аспектах, как:

- самостоятельное конфликтное налоговое правоотношение, которое возникает при обращении налогоплательщика в уполномоченный орган (к уполномоченному лицу) до его разрешения либо обращения налогоплательщика в суд;

- правовую форму защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, которая обладает обособленной системой правовых средств, предусмотренных в нормах законодательства о налогах и сборах и иного смежного законодательства;

- правовую деятельность ее участников, реализующих имеющиеся у них правовые средства (права и обязанности, способы, правовые инструменты, процедуры) в целях предупреждения нарушений или восстановления нарушенных прав и законных интересов налогоплательщика.

Приходим к выводу, что досудебная защита прав и законных интересов — это правовая форма деятельности ее участников в рамках самостоятельного конфликтного налогового правоотношения, которая является комплексным правовым инструментом, обеспечивающим баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. Данный правовой инструмент выступает в налоговых отношениях основополагающей гарантией предсказуемости, последовательности и прозрачности деятельности налоговых органов, а также правомерности поведения и отсутствия злоупотреблений налогоплательщиками их субъективными правами и законными интересами.

ГЛАВА II. РЕАЛИЗАЦИЯ ДОСУДЕБНОЙ ЗАЩИТЫ ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

2.1. Превентивная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ основной обязанностью налогоплательщиков является обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Налоговые правоотношения являются одними из самых конфликтных, а исполнение налогоплательщиком вышеуказанной конституционной обязанности предупреждает возникновение конфликтной ситуации, что предполагает, по мнению ученых, уплату налогов в полном объеме и своевременно[233].

Т. Ю. Сащихина, рассматривая обязанность по уплате налогов, пишет, что «ее исполнение возможно, только если данная обязанность содержится в законодательстве о налогах и сборах»[234]. О. И. Лютова придерживается по данному вопросу более широкого подхода и полагает, что «налоговая обязанность по уплате налогов установлена не только в нормах законодательства о налогах и сборах»[235]. В данном случае речь может идти как об уплате налоговых платежей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, так и о неналоговых платежах обязательного характера, которые установлены в иных нормативных актах[236]. Конституционный Суд РФ неоднократно высказывал свою позицию о том, что «фискальные платежи неналогового характера взимаются за рамками налоговых правоотношений, так как в отличие от налоговых платежей они не

---

[233] См.: *Козырин А. Н.* Право на изменение срока исполнения налоговой обязанности // Законы России. 2018. № 12. С. 27; *Ядрихинский С. А.* Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. Т. 17. № 3. 2020. С. 37–38.

[234] *Сащихина Т. Ю.* Налоговая обязанность и ее исполнение : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2008. С. 8.

[235] *Лютова О. И.* Налоговая обязанность как институт налогового права : дис. … канд. юрид. наук. М., 2014. С. 8.

[236] См.*: Зарипов В. М., Попов П. А., Ромащенко Л. В.* Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов // Налоговед. 2014. № 9. С. 59; *Сергеев А А.* Разграничение налоговых и неналоговых платежей: Конституционно-правовой аспект // Конституционное и муниципальное право. 2006. № 1. С. 40–41.

отвечает признаку индивидуальной безвозмездности, поскольку плательщики получают возможность использовать какие-то блага для своих целей»[237], а ответственность за их неисполнение предусмотрена не законодательством о налогах и сборах, а в иных нормативных правовых актах. Следовательно, под надлежащей исполненной обязанностью налогоплательщика следует понимать зачет налоговым органом суммы единого налогового платежа (далее — ЕНП) с единого налогового счета (далее — ЕНС) в установленный срок (п. 1, подп. 4 п. 7 ст. 45 НК РФ), что предупредит возникновение конфликтной ситуации.

Как было отмечено в первой главе настоящего исследования, конфликтная ситуация возникает не только в связи с ненадлежащим исполнением обязанности налогоплательщика по уплате налогов, но и при неверном толковании норм законодательства о налогах и сборах. В Определении Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1127-О указано, что «законы о налогах должны быть конкретными и понятными, неопределенность же норм налогового законодательства может привести к произволу государственных органов и должностных лиц»[238]. В качестве правового инструмента для предупреждения нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков может быть использована превентивная форма досудебной защиты.

По мнению А. Б. Зеленцова, следует отличать превентивные способы от других форм защиты, так как они используются «на ранних стадиях взаимоотношений между частными лицами и органами публичной администрации до принятия административных актов»[239], что полагаем абсолютно верно и соответствует содержанию «превенции» — предупреждение. Другие ученые также придерживаются позиции о «необходимости предупреждения угрозы нарушения

---

[237] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.07.1998 № 22-П «По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 “О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования” и от 14 октября 1996 года № 1211 “Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы”» // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

[238] Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1127-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трофимова Максима Владимировича на нарушение его конституционных прав подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 21, подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 и пунктом 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

[239] *Зеленцов А. Б.* Административно-правовой спор: вопросы теории : монография. 2-е изд. М., 2009. С. 660.

права», которую они видят в «создании препятствий, нарушающих права лица по реализации его прав либо возложение на лицо необоснованных обязанностей»[240]. Необходимо отметить, что в налоговом праве вопрос превентивных способов защиты наименее разработан, чем в иных отраслях права (административном, гражданском) и связывается, как правило, с самозащитой, которая рассматривается в данном исследовании как самостоятельная форма защиты права и была рассмотрена в первой главе настоящего исследования. М. В. Аракелова рассматривает в качестве превенции налоговое консультирование и горизонтальный мониторинг[241]. Полагаем, что налоговое консультирование как форма защиты используется во многих зарубежных правопорядках, и в первую очередь потому, что налоговые консультанты несут финансовую ответственность. В законодательстве РФ подобное регулирование отсутствует и поэтому налоговое консультирование будет рассмотрено в следующей главе как тенденция развития досудебной защиты в РФ.

В отношении налогового мониторинга необходимо отметить следующее: несмотря на то что некоторые ученые рассматривают налоговый мониторинг как «одну из форм досудебного урегулирования споров, направленную на предупреждение налогового конфликта»[242], в соответствии с НК РФ (раздел V.2) «налоговой мониторинг рассматривается как одна из форм налогового контроля»[243], поэтому полагаем, что эта процедура означает реализацию контрольных мероприятий в отношении крупнейших налогоплательщиков.

Е. В. Овчарова рассматривает в качестве превенции такие меры, как «подготовку к исполнению налогового обязательства до административного обжалования в вышестоящий налоговый орган»[244] и связывает его с получением информации в устной и письменной форме от компетентных органов, заключением

---

[240] *Латыпов Д. Н.* Указ. соч. С. 150–151; *Колесов Р. Н.* Гражданско-правовые способы защиты публичных прав и интересов : дис ... канд.юрид. наук. Тверь, 2008. С. 97.

[241] См.: *Аракелова М. В.* Указ. соч. С. 9–10.

[242] Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде. С 29; *Гюльбасаров Э. А.* Взаимосогласительные процедуры в рамках налогового мониторинга как вид альтернативного урегулирования спора // Финансовое право. 2024. № 2. С. 26–29.

[243] *Цветкова Е. А.* Налоговый мониторинг как способ досудебной защиты прав налогоплательщиков // Налоги. 2023. № 4. С. 36–38.

[244] *Овчарова Е. В.* Финансовый контроль в Российской Федерации : учеб. пособие. М., 2013. С. 124.

соглашений в сфере трансфертного ценообразования, заключением договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, заключением соглашений о разделе продукции, то есть рассматривает те правовые инструменты, которые направлены на надлежащее исполнение налоговой обязанности. Данный подход носит очень широкий характер и предполагает, что надлежащая уплата налогоплательщиком налога может быть рассмотрена как досудебная защита прав и законных интересов, но, как нами было указано выше, она предупреждает возникновение конфликтной ситуации, но целью данных процедур является уплата налога, а не предупреждение нарушения прав и законных интересов, поэтому за исключением получения информации от компетентных органов, данные процедуры не могут быть рассмотрены как способы досудебной защиты.

Анализируя нормы законодательства о налогах и сборах, в качестве превентивной формы досудебной защиты может быть рассмотрено индивидуальное информирование налогоплательщиков и представление налогоплательщиком пояснений и возражений в связи с возможностью их применения на раннем этапе возникновения конфликтной ситуации между налоговым органом и налогоплательщиком (до вынесения ненормативного правового акта).

В соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах у налогоплательщиков имеется «право на получение информации от налоговых органов» (подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ) (далее — информация) и разъяснений «о применении законодательства о налогах и сборах от Минфина России» (подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ) (далее — разъяснения), которым корреспондирует соответствующая обязанность уполномоченных органов «предоставлять необходимую информацию в связи с их обращениями в Минфин России» (п. 1 ст. 34. 2 НК РФ) и налоговые органы (подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ). С обязанностями указанных органов согласуются их полномочия, закрепленные в подзаконных

актах[245]. Данное правовое регулирование, как отмечено в Определении Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1127-О, «направлено на реализацию положений статьи 33 Конституции Российской Федерации»[246] и является реализацией конституционного права на обращение в уполномоченный орган посредством использования правовых средств, закрепленных в нормах НК РФ.

Для реализации указанного права важное значение имеет Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П, согласно которому «юридические значимые разъяснения для налоговых целей в отношении деятельности налогоплательщика должны исходить только от финансовых, налоговых и других уполномоченных органов государственной власти»[247]. Кроме того, в вышеуказанном постановлении отмечается возможность получения информации, относящейся к вопросам налогообложения, у иного государственного органа в рамках взаимодействия между государственными органами, то есть круг органов, уполномоченных информировать налогоплательщиков, четко определен.

Исходя из изложенного, налоговые органы ФНС России и его территориальные органы обязаны «предоставлять налогоплательщику информацию по вопросам исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц»[248], а Минфин России «по вопросу применения законодательства Российской Федерации (субъектов РФ) о налогах и сборах»[249] относительно

---

[245] См.: п. 12.5 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 10.08.2023) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 10.03.2024); п. 1 и 2 подп. 5.6 и 6.3 Положения о ФНС России, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

[246] Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1127-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трофимова Максима Владимировича на нарушение его конституционных прав подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 21, подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 и пунктом 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

[247] Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества “Флот Новороссийского морского торгового порта”» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7532.

[248] Пункт 12 Административного регламента, утв. Приказом ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ (зарегистрировано в Минюсте России 16.09.2019 № 55942) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 10.12.2024).

[249] Пункт 12.5 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 10.08.2023) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 10.12.2024).

конкретной ситуации налогоплательщика, связанной с налогообложением его предпринимательской деятельности.

Следовательно, информирование налогоплательщиков может осуществляться такими способами, как предоставление уполномоченными органами информации и разъяснений.

Необходимо отметить, что в науке многие ученые рассматривают предоставление информации и разъяснений вышеуказанных органов, как способ досудебной защиты[250], отмечая их превентивный характер. М. А. Аракелова пишет, что «разъяснения государственных органов Минфина России и ФНС России возможно рассматривать как одну из форм альтернативного урегулирования споров»[251], это обусловливает их использование для защиты прав налогоплательщиков.

Н. В. Васильева рассматривает разъяснения Минфина России и ФНС России, как самозащиту налогоплательщика[252], что исключает привлечение к ответственности. С данным утверждением нельзя согласиться, так как разъяснение предполагает запрос налогоплательщика в уполномоченные органы и ответ уполномоченного органа, а самозащита — это одностороннее действие налогоплательщика (что является ее основным критерием)), поэтому разъяснения вышеуказанных органов не могут быть отнесены к самозащите.

Другие ученые придерживаются противоположного мнения и не относят вышеуказанные способы к превентивной защите, которые способны предотвратить возникновение налогового конфликта. Так, Е. В. Овчарова полагает, что такие «разъяснения даются без вмешательства в финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, то есть без анализа ее операций… поэтому их невозможно

---

[250] См.: *Борисов А. Н.* Защита прав налогоплательщика при проведении налоговых проверок: практические рекомендации. М., 2009. С. 256; *Маслов К. В*. Информационное обеспечение налогового администрирования (правовое исследование) : монография. Омск, 2018. С. 107–108; *Юзвак Н. В*. Разъяснения нефинансовых органов как основание для освобождения от пеней и штрафов // Налоговед. 2019. № 6. С. 21–27.

[251] *Аракелова М. В.* Указ. соч. С. 188.

[252] См.: *Васильева Н. В.* Проблемы защиты прав налогоплательщиков и налоговых агентов // Защита частных прав: проблемы теории и практики : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. Н. П. Асланян. Иркутск, 2012. С. 295.

рассматривать как способ защиты»[253]. В. А. Кинсбурская тоже не согласна с тем, что разъяснения финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов могут быть рассмотрены в качестве способа защиты, но в несколько ином аспекте. По ее мнению, «они не могут устанавливать обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению»[254]. Кроме того, она также отмечает, что и налоговые органы не вправе предписывать налогоплательщикам соблюдать требования финансовых органов. Следовательно, по мнению вышеуказанных ученых, информирование путем предоставления информации и разъяснений не исключает привлечение налогоплательщика к ответственности.

С данными позициями нельзя согласиться на основании следующего.

Информация и разъяснения финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов могут быть даны, как правило, в письменной форме в ответ на запрос налогоплательщика. Необходимо отметить, что согласно административному регламенту[255] налоговые органы могут давать разъяснения как в письменной, так и в устной форме, но только письменное информирование на основании подп. 3 п. 7 ст. 75 НК РФ и п. 3 ст. 111 НК РФ могут исключить привлечение налогоплательщиков к ответственности.

В ответ на запрос от финансовых и налоговых органов налогоплательщики могут получить следующие виды документов:

1) информационное письмо от территориальных органов ФНС России;

2) письмо от Минфина России, ФНС России;

3) кроме того, к имеющим значение для информирования налогоплательщиков можно отнести:

- письма ФНС России в адрес территориальных налоговых органов;
- письма Минфина России, направляемые в адрес ФНС России[256];

---

[253] *Овчарова Е. В.* Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // Право Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 1. С. 95.

[254] Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. С. 120.

[255] См.: п. 13 Административного регламента, утв. Приказом ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ (зарегистрировано в Минюсте России 16.09.2019 № 55942).

[256] См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография. С. 310–311.

- мотивированное мнение налогового органа.

Для целей настоящего исследования необходимо выяснить, какие из вышеуказанных ответов уполномоченного органа могут быть рассмотрены как правовые инструменты при реализации способов досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

По вопросу о предоставлении мотивированного мнения необходимо отметить следующее: в запросе о предоставлении мотивированного мнения может содержаться описание цели и основных условий сделки, информация о контрагентах, выполняемых ими функциях, с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются, а также позиция организации в отношении налоговых последствий сделки. Кроме того, налогоплательщик может представить мнения экспертов по запрашиваемому вопросу. К сожалению, получение мотивированного мнения распространяется только на тех налогоплательщиков, которые применяют процедуру налогового мониторинга.

Минфин России неоднократно высказывал позицию[257], согласно которой письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков, адресованные конкретным заявителям, могут применяться третьими лицами, но на них не может быть распространено освобождение от ответственности. В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. По мнению Минфина России, налоговые органы обязаны ими руководствоваться только в том случае, если они адресованы в адрес ФНС России, а не конкретному налогоплательщику[258].

Исходя из вышеуказанной позиции Минфина России, несмотря на то что его письма на запросы налогоплательщиков публикуются в различных правовых системах и средствах массовой информации, то есть адресованы и доступны

---

[257] См.: Письмо Минфина России от 20.07.2009 № 03-01-11/4-176 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Письмо Минфина России от 24.07.2019 № 03-02-08/55114 // Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). 2019. № 32.

[258] См.: Письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 «Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ» // Документы и комментарии. 2007. № 17.

неопределенному кругу лиц, они не могут рассматриваться неопределенным кругом налогоплательщиков как правовое средство досудебной защиты по причине того, что в случае их применения они не являются основанием для освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности, так как они рассматривают конкретную ситуацию налогоплательщика и несут персонализированный характер.

При рассмотрении освобождения налогоплательщика от ответственности при применении информации и разъяснений указанных органов данных неопределенному кругу лиц следует упомянуть позицию, которая содержится в Определении Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О и несколько отличается от изложенных выше позиций указанных органов. Рассматривая обращение налогоплательщика о возможности использования налоговой льготы, Конституционный Суд РФ высказал мнение о том, что «если имело место опубликование ошибочного информационного сообщения на сайте налогового органа о применении льготы, то эти сообщения не могут служить основанием для освобождения налогоплательщика от необходимости уплаты налога»[259], но исключил вину лица в совершении налогового правонарушения. По поводу законности использования льготы Конституционный Суд РФ указал, что налогоплательщик не должен руководствоваться информацией только с сайта налогового органа, а обязан проанализировать толкование налоговой нормы.

Следовательно, информация для неопределенного круга лиц, опубликованная уполномоченным органом, освобождает налогоплательщика от ответственности, а разъяснение, данное другому лицу, ее не предоставляет.

Необходимо отметить также следующую сложность в использовании писем Минфина России и ФНС России, адресованных неопределенному кругу налогоплательщиков, а именно то, что их позиции могут измениться. В качестве примера следует привести разъяснение Минфина России о налогообложении

[259] Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ “О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей”» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

прибыли организаций, согласно которому суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного личного страхования (далее — ДМС) работников, заключаемым на срок не менее одного года, подлежали учету в расходах вне зависимости от личности работника (важно было количество работников, в отношении которых заключен ДМС)[260], а впоследствии позиция была изменена, и включение вышеуказанных расходов было привязано к личности работника, с которым был заключен ДМС[261], что сократило возможности организаций по включению в расходы на прибыль, сумм, потраченных при заключении ДМС на сотрудников.

Следовательно, использование информации и разъяснений уполномоченных органов как способа превентивной защиты прав возможно при условии, если они направлены конкретному налогоплательщику и основаны на полной и достоверной информации о его деятельности, то есть если они будут индивидуализированы.

Судебная практика по вопросу применения разъяснений и освобождения налогоплательщика от ответственности отмечает также их индивидуальный характер. Например, арбитражные суды неоднократно указывали, что «разъяснение налогового органа, которому следовал налогоплательщик, не освобождает его от ответственности, в частности потому, что не являются ответом на запрос самого налогоплательщика»[262]. Кроме того, согласно судебной практике разъяснение «должно предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки»[263], что подчеркивает превентивный характер информирования для каждого налогоплательщика.

---

[260] См.: Письмо Минфина России от 01.02.2019 № 03-03-06/1/5947 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[261] См.: Письмо Минфина России от 01.06.2023 № 03-03-06/1/50307 // Нормативные акты для бухгалтера. 2023. № 18.

[262] Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.05.2019 № Ф02-947/2019 по делу № А19-4443/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Аналогичная позиция содержится в других решениях судов. См., напр.: постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.08.2018 № Ф05-13060/2018 по делу № А40-181740/2017; постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.05.2017 № Ф05-5526/2017 по делу № А40-174292/2016; постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.12.2016 № Ф06-15583/2016 по делу № А65-5153/2016; постановление ФАС Дальневосточного округа от 31.01.2007, 24.01.2007 № Ф03-А04/06-2/5128 по делу № А04-5407/06-5/704.

[263] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.02.2018 № Ф05-20602/2017 по делу № А40-9669/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Для того чтобы разъяснения и информирование могли быть рассмотрены в качестве способа досудебной защиты, налогоплательщику необходимо направить индивидуализированный запрос в уполномоченный орган и раскрыть конкретные обстоятельства, относящиеся к его предпринимательской деятельности.

Необходимо отметить, что существуют различные подходы по индивидуальному информированию налогоплательщика. С точки зрения некоторых ученых и практикующих юристов к разъяснениям финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов следует отнести решения, вынесенные по результатам проверок. По мнению Д. М. Осиной, «письменные разъяснения могут быть даны в разного рода документах, в том числе в результате выездной налоговой проверки»[264]. С ней согласна и Л. В. Яковлева, которая полагает, что к таким разъяснениям можно отнести не только решения по выездным проверкам, но и по камеральным[265]. С данной позицией нельзя согласиться, так как вышеуказанные решения не разъясняют налогоплательщику вопрос о применении законодательства к его ситуации, а относятся к иным налоговым отношениям, возникающим в процессе осуществления налогового контроля, и связаны с проведением повторной налоговой проверки.

Вопрос об исключении привлечения налогоплательщика к ответственности по повторной налоговой проверке предусмотрен в подп. 2 п.10 ст. 89 НК РФ, согласно которому налогоплательщик не может быть привлечен дополнительно к ответственности, если не было соответствующего сговора между ним и налоговым органом. Следовательно, решения налоговых органов по проверкам, это отдельный правовой инструмент, который не может быть рассмотрен в качестве разъяснений налоговых органов.

Исходя из изложенного полагаем, что информация и разъяснения уполномоченных органов должны выдаваться налогоплательщику в письменной форме и должны быть подписаны уполномоченным должностным лицом в ответ на его запрос относительно налогообложения его предпринимательской деятельности

---

[264] *Осина Д. М., Яковлева Л. В.* Решение налогового органа по выездной проверке как письменное разъяснение о порядке исчисления и уплаты налога // Налоговед. 2018. № 3 (17). С. 24.

[265] См.: Там же. С. 28.

перед представлением налоговой отчетности либо подачи заявления (о праве на льготу, возврат налога) в налоговый орган и к ним можно отнести:

- письмо или информационное сообщение ФНС России или ее территориальных органов, а также письмо Минфина России, направленные в ответ на индивидуальный запрос налогоплательщика;

- мотивированное мнение ФНС России и ее территориальных органов, направленное на запрос налогоплательщика при проведении налогового мониторинга.

Необходимо признать, что ответы налогоплательщику, которые направляют налоговые органы или Минфин России на его обращения, часто носят формальный характер и сводятся к цитированию норм законодательства о налогах и сборах, о разъяснении которых просит налогоплательщик.

По мнению Д. М. Щекина, «эффективной моделью организации разъяснений налогового законодательства была бы система с передачей права давать разъяснения законодательства о налогах и сборах от Минфина России к ФНС России», которая может осуществляться в двух формах: «бесплатное информирование через сайт ФНС России и платные разъяснения, которые связаны с необходимостью выработки абстрактного толкования норм законодательства о налогах и сборах»[266].

Кроме того, практика информирования крупнейших налогоплательщиков посредством представления мотивированного мнения о налогообложении предполагаемых сделок, которые оказывают территориальные органы ФНС России, показала свою востребованность и эффективность. Полагаем, необходимо предоставить полномочия территориальным органам ФНС России по информированию налогоплательщиков о применении законодательства РФ на платной основе путем обращения их в ФНС России. В связи с этим необходимо внести изменения в НК РФ изложив подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ в следующей редакции: «получать от ФНС России и ее территориальных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о

[266] *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография. С. 310–311.

налогах и сборах на платной основе». Дополнить под. 4.2 п. 1 ст. 32 НК РФ «предоставлять письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на платной основе».

Информирование на платной основе имеется в законодательстве развитых зарубежных стран (США, Франция), оно доступно всем категориям налогоплательщиков. Целью обращения налогоплательщика за мотивированным мнением является получение оперативных экспертных разъяснений (рекомендаций) со стороны налоговых органов[267] по сложным вопросам налогообложения, которое позволяет заранее спрогнозировать налоговые риски и эффективно управлять ими, а также освобождает от ответственности в случае добросовестного исполнения разъяснений налогового органа.

Например, в США существует процедура письменных разъяснений, которая позволяет налогоплательщикам до подачи отчетности получить консультацию от Службы внутренних доходов (далее — СВД). Вопросы, по которым осуществляется консультации, могут быть совершенно различны, и в процедурных правилах *(Revenue Procedures)* установлены соответствующие формы представления результата, включающие в себя: адресные разъяснения, мнения по применению налогового законодательства, заключения Главного юридического советника[268].

Похожие программы действуют и в других государствах. В частности, во Франции имеется программа фискального рескрипта *(rescrit fiscal)*. Д. В. Винницкий, подчеркивая эффективность данной программы, отмечает, что «она предоставляет налогоплательщику, возможность направить налоговой администрации запрос о правомерности планируемой к совершению в будущем операции. Администрация является связанной как своим ответом на запрос

---

[267] В зарубежных странах нет единообразной системы налоговых органов, поэтому в системе органов государственной власти различных стран созданы специальные уполномоченные органы, именуемые органами налогового администрирования или налоговыми администрациями (см.: *Курбатов Т. Ю.* Правовые формы и методы налогового контроля : дис. … канд. юрид. наук. М., 2015. С. 99). В данной работе понятие налоговый орган зарубежного государства и орган налогового администрирования или налоговая администрация рассматриваются как тождественные.

[268] См.: *Осина Д. М.* Правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства в Соединенных Штатах Америки : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2020. С. 72; Internal Revenue Bulletin: 2009-1 // IRS : site. URL: https://www.irs.gov/irb/2009-01_IRB/ar06.html (дата обращения: 19.12.2024).

налогоплательщика, так и отсутствием ответа в установленный срок»[269]. Данная программа используется налогоплательщиками, как правило, до заключения сделки[270].

Необходимо отметить важность данных программ для налогоплательщиков, так как в указанных странах они являются платными, не несут характера «отписок», а, напротив, являются индивидуальными, содержат конкретную информацию по запрашиваемому вопросу. Такие разъяснения находятся в открытом доступе, информация, идентифицирующая конкретного налогоплательщика, удаляется, и другие заинтересованные лица могут использовать ее только в информационных целях.

Для налогоплательщика имеют значение и те разъяснения, с которыми налогоплательщик не согласен. В этом случае ему будет известна правовая позиция контролирующего органа, и ее изложение даст налогоплательщику правовой ориентир для доказывания и обоснования своей позиции по конфликтной ситуации. Кроме того, при проведении налоговых проверок до вынесения ненормативного правового акта налогоплательщик имеет возможность использовать правовые инструменты, направленные на предупреждение конфликтной ситуации.

В первой главе настоящего исследования было упомянуто, что у налогоплательщиков имеется широкий спектр субъективных прав, относящихся к проведению налоговых проверок[271] и которые могут быть реализованы налогоплательщиком для превенции нарушений в рамках досудебной защиты. Правовым средством реализации данных прав налогоплательщиков является общая обязанность налоговых органов «о соблюдении законодательства о налогах и сборах», предусмотренная в п. 1 ст. 32 НК РФ, а также обязанность лица,

---

[269] *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 223; *Савсерис С. В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве : дисс ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 153.

[270] См.: *Багдасарян Л. Ю.* Совершенствование механизма косвенного налогообложения : дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь, 2014. С. 129–130.

[271] Право на соблюдение сроков проведения проверок (п. 2 ст. 88, п. 6, 8 ст. 89 НК РФ); право на представление налоговым органам и их должностным лицам пояснений по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок (п. 7 ст. 21, п. 4 ст. 88, п. 6 ст. 100 НК РФ); право на внесение изменений в налоговую декларацию, в расчеты налоговых платежей (п. 1 ст. 81 НК РФ); право на получение копии акта налоговой проверки налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов (п. 9 ст. 21 НК РФ); право на ограничения, установленные в отношения проведения выездных налоговых проверок (п. 4 ст. 89, п. 5 ст. 89 НК РФ).

проводящего камеральную налоговую проверку «рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы» (п. 5 ст. 88 НК РФ), и обязанность налогового органа «принять и рассмотреть возражения налогоплательщика по акту налоговой проверки и по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки» (п. 1, 8 ст. 101 НК РФ).

Основными правовыми средствами досудебной защиты в рамках налоговой проверки до вынесения решения налоговым органом являются такие правовые инструменты, как пояснения и возражения налогоплательщика. Ученые отмечают, что возражения налогоплательщика по акту проверки могут быть рассмотрены как средства защиты[272]. Полагаем, что не только возражения, но и пояснения могут быть рассмотрены как правовые инструменты досудебной защиты на основании следующего:

В рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган имеет право запросить пояснения у налогоплательщика, когда у него возникают сомнения в правильности расчета налога (п. 3 ст. 88 НК РФ), а также при использовании налогоплательщиком налоговых льгот (п. 6 ст. 88 НК РФ). Налогоплательщик имеет право при подаче налоговой декларации либо при получении сообщения об исчисленной сумме налога (земельного налога (п. 6 ст. 386 НК РФ), налога на имущество организаций (п. 5 ст. 397 НК РФ)) подать пояснения, обосновывающие сумму или причину применения льготы, а также представить подтверждающие документы, а налоговый орган на основании п. 4 ст. 31 НК РФ имеет право вызвать налогоплательщика путем письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Следовательно, налоговый орган может запросить пояснения у налогоплательщика либо налогоплательщик может их направить в инициативном порядке, но в любом случае они являются правовым инструментом, который

---

[272] См.: *Козлов Н. А.* Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля : монография. М., 2021. С. 77; *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков … С. 184; *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография. С. 353.

отражает мнение налогоплательщика по определенному вопросу. Запрос письменных пояснений от налогоплательщика налоговыми органами осуществляется на основании п. 3 ст. 88 НК РФ путем направления соответствующего требования, где указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации) и возложением обязанности на налогоплательщика представить их в течение установленного срока (пять дней)[273]. При этом на основании п. 1 ст. 129.1 НК РФ. «непредставление (несвоевременное представление) пояснений по запросу налогового органа о правильности расчета налога и примененных льгот влечет привлечение налогоплательщика к ответственности».

Запрос о представлении указанных пояснений является не правом, а обязанностью налогового органа. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 12.07.2006 № 267-О, «при обнаружении налоговым органом признаков налогового правонарушения, он обязан потребовать у налогоплательщика объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов»[274], а в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения инспекции вышестоящим налоговым органом или судом.

Следовательно, решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности подлежит отмене, если налоговый орган при

---

[273] См.: Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ (ред. от 09.01.2023) «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2018 № 53094) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[274] Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества “Востоксибэлектросетьстрой” на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

проведении налоговой проверки не сообщил налогоплательщику о выявленных ошибках при исчислении и уплаты налогов и не истребовал пояснений.

Кроме того, пояснения налогоплательщика являются основным правовым инструментом защиты прав налогоплательщика при проведении налоговым органом предпроверочного анализа. Как отмечается в литературе, «законодательно закрепленного определения предпроверочного анализа нет, но тем не менее данные мероприятия налогового контроля не признаются незаконными»[275] и определяются как «риск-ориентированный подход к налоговому контролю»[276].

В рамках риск-ориентированного подхода к проверкам ФНС России были разработаны критерии, к которым относятся: налоговая нагрузка в рамках отрасли, наличие убытков, значительные суммы налоговых вычетов, выплата средней зарплаты с существенным отклонением по отрасли и др.[277] и в случае установления в налоговой отчетности определенных отклонений у налогоплательщика могут быть затребованы документы, а также пояснения по совершенным операциям.

Предпроверочный анализ — это комплекс аналитических мероприятий о деятельности налогоплательщика с целью выявления возможных правонарушений, который позволяет налоговому органу принять решение о необходимости проведения налоговой проверки. Несмотря на то что многими учеными отмечается незаконность его проведения по причине отсутствия его в законодательстве, что приводит к нарушению баланса частного и публичного интереса[278] предпроверочный анализ активно применяется налоговыми органами.

Следовательно, пояснения налогоплательщика, данные налоговому органу в рамках предпроверочного анализа по контрагентам, проведенным операциям,

---

[275] *Шишканов А. О.* О возможности вменения нарушения ст. 54.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки (комментарий к Определению Конституционного Суда РФ от 30.03.2023 № 705-О) // Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2022 года : по материалам XX Междунар. науч.-практ. конф., 12–21 апреля 2023 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2023. С. 121.

[276] *Сосновский С. А.* Необходимость формализации предпроверочного анализа // Налоговед. 2020. № 4. С. 36.

[277] См.: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Документ опубликован не был. Доступ из «СПС «КонсультантПлюс».

[278] См.: *Ногина О. А.* Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля // Закон. 2022. № 11. С. 64–72; *Ядрихинский С. А*. Законные интересы налогоплательщиков … С. 368–370.

сделкам, организации бизнес-структуры, помогут предотвратить ущемление его прав и законных интересов.

Другим правовым инструментом досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, являются возражения, которые активно применяются в различных отраслях права. В науке возражения рассматриваются как «воздействие на рассмотрение дела»[279], где сторона излагает свое мнение по хозяйственной операции и дает оценку доказательствам противоположной стороны.

В законодательстве о налогах и сборах предусматривается, что налогоплательщик «вправе представить письменные возражения по акту налоговой проверки, если он не согласен с фактами и выводами проверяющих в течение одного месяца после ее проведения» (п. 6 ст. 100 НК РФ), а также «возражения на дополнительный акт проверки в течение пятнадцати дней со дня получения дополнения к акту налоговой проверки» (п. 6.2 ст. 101 НК РФ). Кроме того, законодательство о налогах и сборах предусматривает «возражения в письменной или устной (объяснения) форме на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки» (п. 4 ст. 101 НК РФ) (далее — возражения налогоплательщика).

По мнению Д. В. Тютина, «возражения частного субъекта в процедуре налоговой проверки относятся к способам, которые предполагают возможную активность в рамках процедур, инициированных органами власти»[280], что предполагает подачу возражений на акт налоговой проверки, а во втором — по всем материалам проверки, в том числе и по акту. Законодательное закрепление различных видов возражений имеет большое практическое значение для налогоплательщиков и состоит в том, что он имеет возможность их подачи на акт налоговой проверки, на рассмотрение материалов налоговой проверки, чтобы высказать свою позицию в письменной или устной форме.

---

[279] См.: *Бюлов О. Р. А. фон* Учение о процессуальных возражениях и процессуальные предпосылки / пер. с нем. Д. С. Ксенофонтовой. М. 2019. С. 232.

[280] *Тютин Д. В.* Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков : монография. М., 2014. С. 94.

Необходимо отметить, что возражения налогоплательщиков учеными рассматриваются как средства защиты и отмечается их эффективность. Н. А. Козлов пишет, что «возражения по акту налоговой проверки являются эффективным средством защиты»[281], но при этом отмечает, что «практическую эффективность возражений в процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки трудно объективировать, так как они реализуются в бездокументарной форме»[282]. С данной точкой зрения нельзя согласиться полностью, так как возражения налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки могут быть поданы в письменной форме, поэтому они надлежащим образом будут зафиксированы. Кроме того, при рассмотрении материалов налоговой проверки ведется протокол (п. 6 ст. 101 НК РФ), что позволит налогоплательщику использовать факты, изложенные в возражениях в качестве доказательств при судебном рассмотрении, поэтому полагаем, что представление возражений в налоговый орган эффективно на любом этапе. По мнению С. А. Ядрихинского, «письменные возражения налогоплательщика следует рассматривать как форму обжалования»[283], а И. Д. Черник указывает на сущность возражений, как на «первую стадию обязательной процедуры досудебного урегулирования налоговых споров»[284], что позволяет их рассматривать в качестве превентивных мер, направленных на предупреждение конфликтной ситуации, когда не принят еще ненормативный правовой акт, которым могут быть нарушены права и законные интересы налогоплательщика.

Следовательно, пояснения и возражения налогоплательщика по проводимым в отношении него контрольным мероприятиям могут быть рассмотрены в качестве правовых инструментов превентивной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Для превентивной формы защиты в законодательстве установлена определенная процедура, которая предусматривает обращение налогоплательщика

---

[281] *Козлов Н. А.* Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: монография. С. 77.
[282] Там же. С. 77.
[283] *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков … С. 184.
[284] *Черник И. Д.* Указ. соч. С. 16.

в уполномоченный орган и ответ уполномоченного органа в установленные сроки. Так, при информировании уполномоченный орган направляет налогоплательщику информационное письмо / письмо / мотивированное мнение в установленные сроки (налоговый орган (1 мес.), Минфин России (2 мес.), а для представления пояснений и возражений налогоплательщика установлены специальные сроки в рамках проведения налоговых проверок.

Исходя из изложенного, возникновение превентивной формы досудебной защиты связано с обращением налогоплательщика в уполномоченный орган с запросом об информировании (получении информации, разъяснений), либо представление им пояснений и возражений в налоговый орган с целью предупреждения нарушений его прав и законных интересов путем использования такого способа защиты как информирования и правовых инструментов в форме пояснений и возражений до вынесения налоговым органом ненормативного правового акта.

Таким образом, превентивная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков предусматривает порядок деятельности ее участников по реализации их прав и обязанностей (полномочий) по информированию, рассмотрению пояснений и возражений в рамках налоговой проверки и предпроверочного анализа по установленной процедуре до направления налогоплательщику ненормативного правового акта.

Установлено, что реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в превентивной форме требует совершенствования законодательства о налогах и сборах путем предоставления права налогоплательщикам на запрос письменных разъяснений по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах на платной основе и закрепления обязанности за ФНС России и ее территориальных органов об их выдаче.

2.2. Обжалование ненормативных актов налоговых органов, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц

В ст. 33 Конституции РФ закреплено право граждан направлять личные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления, которые обязаны рассматривать эти обращения, что является правовой гарантией их прав и свобод. В Определении Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 418-О[285] подчеркивается, что конституционное право налогоплательщиков на обжалование, реализуемое в рамках ст. 137–138 НК РФ несет универсальный характер и распространяется на любое лицо, которое полагает, что его права нарушены актом налогового органа, в том числе актом ненормативного характера, действиями или бездействиями их должностных лиц (далее — решение налогового органа).

При рассмотрении исторического аспекта досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в первой главе настоящего исследования отмечается, что досудебная защита изначально связывалась только с обжалованием налогоплательщиками незаконных решений налоговых органов, а в настоящее время, несмотря на развитие иных форм защиты, является самой востребованной и используемой налогоплательщиками формой защиты, что также отмечается в науке[286]. При этом учеными обжалование рассматривается как неотъемлемый атрибут демократического правового государства, который состоит в ограничении на использование власти и реализуется через предоставление права на пересмотр акта в соответствии с законодательно установленной процедурой[287], что является

---

[285] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 418-О «По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 2.

[286] См.: *Рукавишникова И. В.* Формы и способы защиты прав участников финансовых отношений // Финансовое право. 2006. № 6. С. 14.

[287] См.: Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. С. 202; *Кузнеченкова В. Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 30; *Попов В. В.* Актуальные вопросы защиты прав и интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения // Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой: Харьков : Право, 2013. С. 441.

правовой гарантией соблюдения баланса частного и публичного интереса в налоговых правоотношениях.

Право на обжалование является субъективным правом налогоплательщика, закрепленным в подп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ и предусматривает обращение налогоплательщика с материально-правовым требованием посредством подачи жалобы в налоговый орган (вышестоящий налоговый орган) если, по его мнению, решение налогового органа является незаконным, нарушает его права и законные интересы и, если им соблюдены сроки на обжалование, которому корреспондирует соответствующая обязанность налоговых органов о рассмотрении жалобу налогоплательщика (п. 1 ст. 139 НК РФ п. 2 ст. 140 НК РФ) в установленные сроки.

Досудебная защита прав и законных интересов в форме обжалования возникает по инициативе налогоплательщика. Так, по мнению Е. В. Порохова, «отношения возникают и существуют по инициативе самого налогоплательщика, права которого нарушены»[288]. Д. В. Тютин и И. А. Хаванова отмечает активный характер действий налогоплательщика при обжаловании и доказывают, что обжалование возникает только при обращении налогоплательщика в налоговый орган[289].

Соглашаясь с указанными авторами, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования возникает только по инициативе налогоплательщика, следует отметить, что в законодательстве о налогах и сборах установлено обязательное досудебное обжалование (п. 2 ст. 138 НК РФ), как необходимое условие для возникновения судебной защиты, что обязывает налогоплательщика обратиться за разрешением конфликтной ситуации в налоговый орган.

Как отмечалось в первой главе настоящего исследования, способы защиты налогоплательщика производны от его прав, поэтому способом защиты права на обжалование является признание решения, действия (бездействия) налогового

---

[288] *Порохов В. Е.* Проблемы систематизации налогового права // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права : материалы Первой междунар. науч.-теорет. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву». Вып. 1. Алмааты, 2011. С. 452.

[289] См.: *Тютин Д. В.* Указ. соч. С. 115; *Хаванова И. А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях. С. 8–9.

органа недействительным (незаконным), а также иные способы налогоплательщика, к которым можно отнести требование о зачете (возврате) налогов, о возмещении убытков, причиненных действием (бездействием) должностных лиц налоговых органов, требование о признании налогов уплаченными, которые реализуются в порядке, предусмотренном в разделе VII «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» НК РФ, то есть в рамках процедуры досудебного урегулирования.

В науке «обжалование» учеными рассматривается в узком и широком смысле. И. А. Хаванова рассматривает «досудебное обжалование как юридически закрепленный способ возражения налогоплательщика против носящего обязательный характер решения налогового органа путем предъявления имеющего юридического значения требования о его отмене»[290]. А О. И. Долгополов — как «один из способов защиты прав налогоплательщиков в юрисдикционной форме»[291]. Следовательно, вышеуказанные ученые рассматривают обжалование в узком значении как один из способов защиты и связывают его с подачей жалобы. В. Е. Кузнеченкова придерживается позиции, что обжалование — это, «во-первых, обращение заинтересованного лица с жалобой и, во-вторых, восстановление прав и законных интересов налоговым органом или должностным лицом налогового органа»[292], что связывает понятие «обжалование» с понятием досудебной формы защиты прав и законных интересов по цели их деятельности, которая заключается в восстановлении нарушенных или оспоренных прав и законных интересов налогоплательщиков и предполагает наличие у ее участников определенного набора правовых средств для их защиты.

По мнению А. Ю. Ильина и О. Е. Царевой, «законодательство РФ о налогах и сборах определяет четкий перечень юридических инструментов, которые

---

[290] *Хаванова И. А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях. С. 18.

[291] *Долгополов О. И.* Указ. соч. С. 17.

[292] *Кузнеченкова В. Е.* Налоговый процесс: Современная концепция правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2004. С. 460.

позволяют разрешить налоговый спор между сторонами, не доводя его до суда»[293], а жалоба является основным правовым инструментом, с помощью которого осуществляется досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщика в форме обжалования.

В НК РФ предусмотрены следующие виды жалоб: жалоба на вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц (п. 1 ст. 138 НК РФ); апелляционная жалоба на не вступившее в силу решения налогового органа по налоговым проверкам (п. 1 ст. 138 НК РФ); повторная жалоба (п. 6 ст. 138 НК РФ); жалоба, предусматривающую обжалование решения налогового органа в части (п. 7 ст. 138 НК РФ), жалоба на решение налогового органа о привлечении или об отказе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 139 НК РФ). Категорирование жалоб имеет сугубо практическое значение. Например, закрепление понятия повторной жалобы дает право налогоплательщикам на ее подачу повторно, что обусловлено тем, что в законодательстве нет требования о том, что поданная жалоба должна отражать все основания для признания решения налогового органа незаконным. Напротив, судебная практика придерживается правовой позиции о том, что можно подать жалобу повторно, но по другим основаниям[294]. Следовательно, категорирование жалоб дает налогоплательщику ориентир относительно того, какое решение налогового органа, действие (бездействие) может быть обжаловано, а также указывает на режим подачи и его возможности по обжалованию.

Многие ученые рассматривали жалобу как правовой инструмент защиты, используемый в различных отраслях законодательства в нескольких аспектах. По мнению В. Т. Ремнева, «жалоба — это обращение, в котором содержится информация о нарушении личных (субъективных) прав обратившегося или других

---

[293] *Ильин А. Ю., Царева О. Е* К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками // Евразийская адвокатура. 2022. № 2 (57). С. 52.

[294] См.: постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.09.2018 № Ф05-2087/2018 по делу № А41-54036/2017; постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.04.2018 № Ф05-2087/2018 по делу № А41-54036/2017.

конкретных лиц»[295], а И. А. Хаванова полагает, что жалоба — это «материально-правовое требование, вытекающее из спорного налогового правоотношения»[296], что практически совпадает с трактовкой жалобы М. В. Карасевой как «требования лица о защите (восстановлении) нарушенных прав и законных интересов»[297]. В. Е. Кузнеченкова полагает, что жалоба есть «обращение граждан по поводу нарушения их субъективных прав и свобод»[298], а, по мнению О. И. Долгополова, жалоба — это «официальный результат деятельности субъекта обжалования»[299].

Данные подходы рассматривают жалобу как обращение с материально-правовым требованием в уполномоченный орган, что нашло отражение в законодательстве о налогах и сборах, согласно которому жалоба — «это обращение лица в налоговый орган, предметом которого являются акты, действия или бездействия должностных лиц налогового органа» (п. 1 ст. 138 НК РФ).

Обращаясь в налоговый орган, налогоплательщик в жалобе должен указать на то, каким актом (действием, бездействием) и какие его права и законные интересы были нарушены. В законодательстве нет определения понятия акта, но судебная практика рассматривает ненормативный акт как «документ любого наименования, подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающейся конкретного налогоплательщика»[300].

Анализируя нормы налогового законодательства, к актам налоговых органов, можно отнести следующие: решения налоговых органов, которые связаны с проведением налоговой проверки (как камеральной, так и выездной)[301], решения по

---

[295] *Ремнев В. И.* Право жалобы в СССР. М. : Знание, 1982. С. 15–16.

[296] *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2013. С. 70–71.

[297] *Карасева М. В.* Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж, 1989. С. 20.

[298] *Кузнеченкова В. Е.* Налоговый процесс: Современная концепция правового регулирования : дис. ... д-ра юрид. наук. С. 466.

[299] См.: *Долгополов О. И.* Указ. соч. С. 58–59.

[300] Пункт 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Специальное приложение к «Вестник ВАС РФ». 2005. № 12.

[301] Решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 2 ст. 89 НК РФ); решение о проведении камеральной проверки; решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки (п. 9 ст. 89 НК РФ); решение о продлении или об отказе в продлении сроков представления документов (п. 3 ст. 93 НК РФ); решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки (подп. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ); решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ).

результатам рассмотрения налоговых проверок[302], а также решения, не связанные с налоговой проверкой[303], но которые содержат предписания и порождают последствия для налогоплательщика.

В литературе встает вопрос о возможности обжалования требований и уведомлений, писем, а также иных актов, которые не являются основанием для взыскания налоговой задолженности, а служат только основанием для вынесения ненормативного правового акта[304]. Следует признать, что на основании требования / уведомления нельзя привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности, соответственно, обжалование указанных актов возможно только совместно с решением налогового органа, принятого на основании рассмотрения материалов налоговой проверки, что прослеживается в материалах судебной практики[305].

В НК РФ отсутствует определение «действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов». Из анализа норм законодательства о налогах и сборах, а также правоприменительной практики «действиями (бездействием) должностных лиц налогового органа понимаются любые действия, связанные с исполнением (неисполнением) указанными лицами обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом РФ, Положением о ФНС России, другими актами законодательства о налогах и сборах»[306]. Следовательно, под действием (бездействием) налогового органа понимаются неформализованные в нормах НК РФ активные или пассивные действия, нарушающие права налогоплательщика. К таким действиям могут быть отнесены: не зачисление на ЕНС платежей,

---

[302] Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (подп. 1 п. 7 ст. 101 НК РФ); решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (подп. 2 п. 7 ст. 101 НК РФ); решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (подп. 1 п. 8 ст. 101.4 НК РФ); решение об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение (подп. 2 п. 8 ст. 101.4 НК РФ) и др.

[303] Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, не связанные с проведением выездной или камеральной проверки. К ним относятся, решения, предусмотренные ст. 116, 119, 119.1, 119.2, 120, 122, 122.1, 129.3, 129.3, 129.5 НК РФ.

[304] Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде. С. 49; *Цинделиани И. А., Чуряев А. В.* Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции : науч.-практ. пособие. М. : Проспект, 2017. С. 113.

[305] См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс.

[306] Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.rn57.nalog.ru/doc/Dokl.pdf (дата обращения: 20.10.2024).

незаконное списание средств в счет уплаты налогов, если налогоплательщик считает, что такая обязанность у него отсутствует, отказ в выдаче справки налогоплательщику об отсутствии задолженности и другие действия (бездействия).

При определении предмета жалобы в науке существует дискуссия о возможности обжалования только основного (базового) решения при вынесении двух решений налоговым органом совместно или последовательно. И. А. Хаванова отмечает, что «данные решения, можно разделить на основные (базовые) и производные и при признании недействительным базового акта не требуется признание недействительным производного акта»[307]. Д. В. Тютин, напротив, полагает, что «необходимо предшествующее признание ненормативного правового акта недействительным»[308]. Т. В. Колесниченко упоминает, что «в целях полной защиты нарушенного права налогоплательщик должен оспаривать оба решения»[309]. Следует отметить, что решение налогового органа является базовым, если принимается по фактам, например, установленным проверкой[310] и является основанием для вынесения производного решения[311]. При предъявлении требования к налоговому органу о возмещении вреда ФАС Московского округа отказал налогоплательщику во взыскании уплаченных по договору поставки штрафов за просрочку оплаты, вызванную незаконным приостановлением операций по счету. Одним из оснований в отказе в заявленных требованиях было то, что налогоплательщик, ссылаясь на допущенные налоговым органом нарушения и причинения вреда, не оспорил решение инспекции о приостановлении операций по счету и действия налогового органа[312]. Полагаем, что данное решение суда является обоснованным, так как самым сложным в процессе доказывания

---

[307] *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 141–142.

[308] *Тютин Д. В.* Указ. соч. С. 116.

[309] *Колесниченко Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие. М., 2012. С. 97.

[310] Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (подп. 1 п. 7 ст. 101 НК РФ) и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (подп. 2 п. 7 ст. 101 НК РФ).

[311] Решение о зачете или возврате излишне уплаченных или излишне взысканных сумм (ст. 78 НК РФ); решение о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов (ст. 46, 47 НК РФ); решение о возмещении (отказе в возмещении) НДС (ст. 176 НК РФ).

[312] См.: Постановление ФАС Московского округа от 17.05.2013 по делу № А 41-34863/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

убытков является обоснование причинно-следственной связи между убытками и решением налогового органа, поэтому налогоплательщику следует доказать противоправность действий налогового органа, повлекших причинение убытков, которое дает налогоплательщику право на основании п. 1 ст. 35 НК РФ и п. 2 ст. 103 НК РФ требовать от налоговых органов возмещения убытков вследствие их неправомерных действий (решений) или бездействий.

Следовательно, при обжаловании налогоплательщиком только производного решения, им не обжалуются факты, которые послужили основанием для его принятия, а если обжалуется только базовое решение, то при условии его отмены, с налогоплательщика можно взыскать средств на основании производного решения и приходим к выводу, что налогоплательщику необходимо обжаловать базовое и производное решение совместно.

Несмотря на задекларированную в п. 6 ст. 108 НК РФ добросовестность налогоплательщиков и обязанность налогового органа доказывать соблюдение законности при принятии решения, налогоплательщик должен обосновать свою позицию, указанную в жалобе, и представить доказательства, подтверждающие свои требования.

Право налогоплательщика предоставить дополнительные документы и иные доказательства у него имеются до момента вынесения налоговым органом решения по жалобе, которые приобретают статус доказательств в момент их представления в налоговый орган. Необходимо отметить, что данный вопрос до принятия изменений в НК РФ в 2021 году[313] носил дискуссионный характер[314].

Так, в п. 4 ст. 140 НК РФ были установлены определенные ограничения для налогоплательщика в представлении документов в налоговый орган при рассмотрении жалобы, а именно при пояснении причин, обосновывающих невозможность их представления в налоговый орган, решение которого обжалуется.

---

[313] См.: Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2021. 19 февр.

[314] См.: *Зрелов А. П.* Новые правовые нюансы использования доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки // Ваш налоговый адвокат. 2009. № 6; *Копина А. А.* Права налогоплательщика в сфере налогового контроля // Налоги. 2016. № 22. С. 12–18.

На недопустимость ограничения прав налогоплательщика и налогового органа по представлению документов Конституционный Суд РФ указывал неоднократно[315]. Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ снял существующую неопределенность, и в настоящий момент налогоплательщик при обжаловании решений налоговых органов по результатам рассмотрения налоговой проверки вправе представить в налоговый орган дополнительные доказательства без объяснения причины их непредоставления.

Исходя из вышеизложенного, основываясь на доктринальном и законодательном определении жалобы, полагаем, что ее следует рассматривать как правовой инструмент, направленный на защиту прав и законных интересов налогоплательщика, в котором излагается его правовая позиция по принятому налоговым органом ненормативному правовому акту, действию (бездействию) должностного лица налогового органа, затрагивающего его права и законные интересы.

Процессуальные особенности ее рассмотрения обусловливаются властной природой налоговых правоотношений, которые предусматривают «общий и апелляционный порядок обжалования»[316] и основным отличием апелляционного порядка от общего является то, что его предметом могут быть только решения налогового органа по итогам выездной или камеральной налоговой проверки, которые еще не вступили в законную силу. Кроме этого, апелляционная жалоба устанавливает налогоплательщику более короткий срок на обжалование решений по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности в рамках проверок (п. 1 ст. 138 НК РФ, п. 9 ст. 101 НК РФ — 1 месяц) по сравнению с общим (п. 2 ст. 139 НК РФ — 1 год), который является пресекательным и не подлежит восстановлению. Установление апелляционного обжалования для

---

[315] См.: п. 3.3 Определения Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества “Востоксибэлектросетьстрой” на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»; Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 614-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Ремонтно-эксплуатационное управление № 10” на нарушение конституционных прав и свобод рядом положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации».

[316] *Дементьев И. В.* Указ. соч. С. 128.

налогоплательщика имеет большое значение, так как до вступления в силу решения налогового органа взыскание задолженности не предусмотрено, а после вступления в силу используется общий порядок обжалования.

Процедура апелляционного обжалования предусматривает подачу и рассмотрение апелляционной жалобы в вышестоящий орган (один уровень), а процедура общего обжалования — двухуровневую процедуру в рамках системы налоговых органов, следовательно, после обжалования в вышестоящем налоговом органе налогоплательщик имеет право на обращение в Управление ФНС России по субъектам РФ или в ФНС России, которое не носит обязательного характера, а является альтернативой, так как налогоплательщик имеет возможность обратиться в судебный орган.

Следовательно, подача жалобы в налоговый орган является основанием для возникновения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков путем реализации его права на обжалование посредством предусмотренных в нормах законодательства о налогах и сборах способов защиты и предусматривает определенную процедуру, состоящую из следующих последовательных стадий.

Первая стадия — подача апелляционной жалобы (жалобы) налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган; рассмотрение апелляционной жалобы (жалобы) и принятие решения вышестоящим налоговым органом.

Вторая стадия — в случае несогласия с решением налогового органа (при общем порядке рассмотрения жалоб) последующее обращение в Управление ФНС России по субъектам или в ФНС России.

Некоторые ученые не рассматривают вторую стадию как самостоятельную стадию обжалования[317]. По мнению И. И. Кучерова, «права и законные интересы налогоплательщика считаются нарушенными с точки зрения основания обращения

[317] См.: *Балакирева М. И.* Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика : дис. канд. юрид. наук. М., 2005. С. 69; Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде. С. 51; *Дементьев И. В.* Указ. соч. С. 133.

в суд в тот момент, когда исчерпаны все возможности внутри системы»[318], а согласно разъяснениям Верховного Суда РФ такой момент наступает, когда лицо подало жалобу (апелляционную жалобу) с соблюдением требований к порядку и сроку подачи, форме и содержанию жалобы[319]. Данные разъяснения важны для налогоплательщика с целью установления соблюдения досудебного порядка обжалования и дальнейшего обращения к судебной защите. Следовательно, решение вышестоящего налогового органа, принятое по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) на основании п. 5 ст. 140 НК РФ может быть обжаловано налогоплательщиком, но данный порядок не является обязательным, что говорит об обращении в Управление ФНС России по субъектам или в ФНС России как о факультативной стадии процедуры обжалования.

Рассмотрение обжалования как правовой формы досудебной защиты не сводится только к подаче жалобы, а означает реализацию целей досудебной защиты и предоставление возможностей по восстановлению нарушенных прав и законных интересов налогоплательщика и предполагает соблюдение установленной процедуры. М. В. Кустова отмечает, что «параметры производства по жалобе определены признанием законодателем исключительной роли административных процедур»[320], что считаем абсолютно справедливым, так как через реализацию данной процедуры осуществляется восстановление нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

Установлено, что досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования осуществляется в системе налоговых органов, но лицо, подавшее жалобу, как правило, не участвует в процедуре ее рассмотрения, за исключением нескольких случаев, которые могут повлечь нарушение прав и законных интересов налогоплательщика и связанных с

---

[318] Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке : монография / отв. ред. А. Ю. Ильин. М. : Проспект, 2017. С. 40.

[319] См.: п. 46 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.06.2021 № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства».

[320] *Кустова М. В.* Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2018. Т. 9. Вып. 3. С. 356.

ненадлежащим проведением проверки нижестоящим налоговым органом (п. 2 ст. 140 НК РФ).

Следовательно, рассмотрение жалобы без участия налогоплательщика не соответствует балансу частного и публичного интереса, так как присутствие и дача пояснений по жалобе также является его защитой прав и законных интересов. По мнению В. В. Попова, который ссылается на Г. Ф. Ручкину, «существующий порядок рассмотрения жалоб без участия налогоплательщика не соответствует интересам налогоплательщика, так как ограничивает его в возможностях защиты»[321], так как лишает налогоплательщика давать объяснения и пояснения по материалам дела, в том числе на основе вновь представленных документов. При исследовании данного вопроса было выявлено, что у специалистов нет единого мнения по нему. Некоторые авторы отмечают, что «закрепление права налогоплательщика на участие в рассмотрении удлинит административную процедуру»[322], другие считают, что данная процедура не соответствует стандартам, принятым в ОЭСР[323]. По мнению С. М. Мироновой и М. И. Балакиревой, «участие налогоплательщика при рассмотрении жалобы должно быть обязательным во всех случаях»[324].

Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗ в законодательство о налогах и сборах были внесены изменения, согласно которым жалоба может быть рассмотрена с использованием видео-конференц-связи (п. 2 ст. 140 НК РФ) в порядке, утверждаемом ФНС России. В настоящее время данный порядок не утвержден и фактически ее рассмотрение осуществляется без участия налогоплательщика.

При этом при прямом толковании указанной нормы следует, что рассмотрение жалобы с участием налогоплательщика будет осуществляться по усмотрению

---

[321] *Попов В. В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : дис. ... д-ра юрид. наук. С. 336.

[322] См.: *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.

[323] См.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 123.

[324] *Миронова С. М.* Указ. соч. С. 170; *Балакирева М. И.* Указ. соч. С. 45.

налогового органа, что, на наш взгляд, не является обоснованным, а, напротив, будет нарушать право налогоплательщика на защиту.

С. В. Овсянников и Н.А. Шевелева справедливо замечают, что «налоговый контроль не может не соответствовать тенденции правового регулирования – создания комфортного правового режима»[325], который должен быть обеспечен всем категориям налогоплательщиков.

Право на участие в рассмотрении жалобы может быть одним из эффективных правовых средств с помощью которого повысится уровень защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Это возможно путем установления заявительного порядка рассмотрения жалобы. Как отмечает И. А. Хаванова, сущность заявительного порядка состоит в том, что налогоплательщик в жалобе должен указать, что желает присутствовать при рассмотрении жалобы в налоговом органе, а налоговый орган при наличии подобного ходатайства обязан его уведомить о рассмотрении жалобы[326].

В настоящее время в связи цифровизацией налоговых органов, осуществляемой в рамках постановления Правительства РФ от 21.04.2018 № 482 «О государственной информационной системе “Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности”»[327] созданы в некоторых субъектах РФ платформы «Узнать о жалобе», «Решения по жалобам», которые позволяют налогоплательщику найти всю информацию по их жалобам. Также на данной платформе возможно использование видео-конференц-связи, что позволит налогоплательщику участвовать в рассмотрении жалобы.

В целях создания дополнительных гарантий прав налогоплательщиков при рассмотрении налоговых жалоб предлагается внести изменения в п. 2 ст. 140 НК РФ и закрепить право налогоплательщика участвовать при рассмотрении жалобы по его заявлению по видео-конференц-связи при условии его подключения к

---

[325] *Овсянников С.В., Шевелева Н.А.* «Особенности осуществления налогового контроля на территориях с особым статусом». Финансовое право. 2021. № 3. с. 24.

[326] См.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование.

[327] См.: СЗ РФ. 2018. № 18. Ст. 2633.

государственной информационной системе автоматизации контрольно-надзорной деятельности.

Императивный характер налогового правоотношения, о чем упоминалось в первой главе исследования, проявляется в вынесение ненормативного правового акта, обеспеченного принудительными мерами государства, которое принимается вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения жалобы.

По мнению Е. В. Мигачевой, «последовательный анализ налогового законодательства и судебно-арбитражной практики позволяет сделать вывод, что решения налогового органа часто отменяются в связи с нарушением процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, сбора доказательственной базы и т. д.»[328]. Соглашаясь с мнением Е. В. Мигачевой об основаниях отмены решений, полагаем, что решения налоговых органов подлежат отмене при нарушении налоговым органом норм права, а налогоплательщику в жалобе следует указывать, какие нормы права были нарушены при принятии решения, и определить материально-правовые или процессуально-правовые основания для его отмены.

К вышеуказанным нарушениям можно еще отнести:

- нарушение права налогоплательщика на защиту при ознакомлении налогоплательщика с результатами налоговой проверки и при проведении дополнительных мероприятий контроля (п. 14 ст. 101 и п. 12 ст. 101.4НК РФ)[329];

- не ознакомление налогоплательщика с доказательственными материалами[330];

---

[328] *Мигачева Е. В*. Досудебный порядок урегулирования налогового спора // Российское правосудие. 2012 № 7 (75). С. 100.

[329] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 16.06.2009 № 391/09 по делу № А 56-53359/2007 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Вынесение налоговым органом по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в результате дополнительных мероприятий налогового контроля, без извещения налогоплательщика рассматривается как нарушение процессуальных норм, влекущее безусловную отмену принятых решений по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок.

[330] См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 по делу № А03-2466/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Истребование информации в порядке ст. 93.1 НК РФ не освобождает инспекцию от обязанности ознакомить с полученной информацией налогоплательщика. Лишая лицо возможности воспользоваться процессуальными правами при проведении камеральной налоговой проверки, инспекция нарушила право налогоплательщика на своевременное ознакомление со всеми материалами, полученными налоговым органом в рамках налоговой проверки. Аналогичные выводы содержатся в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 02.02.2016 № Ф05-18833/2015 по делу № А40-433/2015; постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.07.2017 № Ф08-4429/2017 по делу № А53-22793/2016.

- подписание решения ненадлежащим лицом[331];

- несоблюдение налоговым органом пресекательных сроков, установленных для решений о взыскании налога[332].

Принимая решения по жалобе и отменяя решение нижестоящего налогового органа налоговый орган в соответствии с п. 3 ст. 140 НК РФ не вправе по итогам ее рассмотрения, взыскать с налогоплательщика дополнительные налоговые платежи, не предусмотренные в обжалуемом акте. Но однозначного ответа законодательство о налогах и сборах на данный вопрос не дает.

В Определении Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 № 194-О-О указано, что «взыскание с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей будет означать нарушение прав налогоплательщика»[333]. Приведенная правовая позиция была поддержана в п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Считаем, что данные правовые позиции до настоящего времени остаются актуальными.

Необходимо отметить, что в науке существуют альтернативные точки зрения. Так, Д. Н. Суругин отмечает, что «взыскание дополнительных платежей возможно, если позиция налогового будет усилена путем дополнительного документального подтверждения и правового обоснования»[334]. И. А. Хаванова и И. В. Дементьев считают, что «подача жалобы может сопровождаться непосредственным

---

[331] См.: п. 42 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении судами части первой НК РФ».

[332] В соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании налога за счет средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банках, принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога, а п. 4 ст. 69 НК РФ предусматривает исполнение требования в течение восьми дней с даты его получения, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании. Следовательно, в соответствии с п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит.

[333] Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 № 194-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Винзавод Буденовский» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации// Документ опубликован не был // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[334] *Суругин Д. Н.* Процессуальные аспекты досудебного обжалования решений налоговых органов // Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. М., 2009. С. 90.

ухудшением положения лица, подавшего жалобу, но при этом придерживается позиции, что не может быть ухудшено положение лица, подавшего жалобу»[335].

Взыскание дополнительных платежей с налогоплательщика при обжаловании решения налогового органа нарушает его право на защиту и расходится со смыслом самой защиты («не жалуйся, а то тебе прилетит»). Законодательство о налогах и сборах предусматривает возможность проведения повторной налоговой проверки (подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ), что позволит принять справедливое решение, то есть в случае выявления противоправных фактов публичный интерес будет защищен, поэтому полагаем, что вышестоящий налоговый орган не имеет права принять решение по жалобе налогоплательщика, которое бы ухудшало его положение.

Следовательно, для улучшения определенности в обеспечении обжалования в законодательстве о налогах и сборах следовало бы закрепить соответствующую норму в НК РФ и дополнить п. 5 ст. 140 НК РФ новым абзацем следующего содержания: «вышестоящий налоговый орган не вправе принять решение по жалобе (апелляционной жалобе) о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении».

Необходимо отметить, что дальнейшее совершенствование досудебной формы защиты налогоплательщиков в форме обжалования связано как с развитием существующих процедур и правовых инструментов, так и с использованием передового опыта некоторых развитых стран и который может быть применим в РФ.

Как было отмечено в первой главе настоящего исследования, зарождение досудебной защиты прав налогоплательщиков было связано со становлением административной юстиции, которая существовала независимо от налоговых органов, но впоследствии ее становление происходило в рамках системы указанных органов.

В науке многими учеными подчеркивается, что наиболее передовым порядком, используемым налогоплательщиками для защиты своих прав и

---

[335] *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 119; *Ее же.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд.юрид. наук. С. 119–123; *Дементьев И. В.* Указ. соч. С. 136.

законных интересов, является рассмотрение спора специализированным административно-юрисдикционным органом[336]. М. А. Аракелова отмечает, что зарубежный опыт показывает: «органы, осуществляющие досудебное урегулирование налоговых споров, должны быть полностью выделены из структуры фискальных органов, либо должны обладать полной самостоятельностью»[337].

В качестве примера можно выбрать такие страны, как США и Великобритания, где разрешение налогового конфликта при досудебном урегулировании осуществляется органами, не подчиняющимися органу, вынесшему обжалуемое решение.

В США при подаче заявления в суд налогоплательщик должен представить доказательства, что все административные средства защиты им исчерпаны[338]. Досудебная защита прав и законных интересов в США осуществляется в рамках упрощенной и стандартной административной процедуры в Службе внутренних доходов СВД США[339]. Упрощенная административная процедура, по сути, является процедурой медиации и будет рассмотрена в следующем параграфе настоящего исследования.

Под стандартной процедурой защиты прав и законных интересов налогоплательщиков подразумевается обращение налогоплательщика в СВД США и рассмотрение налогового спора по административной налоговой процедуре, которая характеризуется отсутствием каких-либо посредников между налогоплательщиком и налоговыми органами. Верно отметил А. В. Белоусов, что в рамках стандартной процедуры возможно как разбирательство по существу с возбуждением административного производства, так и без такого (без проведения

---

[336] См.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое. С. 41.

[337] *Аракелова М. А.* Указ. соч. С. 205–206.

[338] См.: *Белоусов А. В.* Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США» / под ред. А. Н. Козырина. М. : ИД «Юриспруденция», 2001. С. 97; *Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г.* Налоговое право США. Терминология. М., 1996. С. 62.

[339] В США защита прав и законных интересов налогоплательщиков при досудебной защите регулируются следующими правовыми актами. См.: Кодекс внутренних доходов (Internal Revenue Code) // IRS : сайт. URL: https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance (дата обращения: 25.05.2024); Инструкция о внутренних доходах (Internal Revenue Manual) // IRS : сайт. URL: https://www.irs.gov/ru/irm (дата обращения: 25.05.2024).

слушаний). Без проведения слушаний спор может быть урегулирован в результате личных встреч, переговоров по телефону с сотрудниками отдела жалоб, при очевидных для обеих сторон ошибках[340]. В случае если в налоговой декларации выявлены нарушения, то налогоплательщику направляется письмо с требованием об их исполнении. При несогласии с ним налогоплательщик подает жалобу.

После подачи жалобы налогоплательщиком ее рассмотрение происходит в Апелляционном департаменте СВД, которое рассматривает его сотрудник с назначением слушания и вызова налогоплательщика и его представителя[341]. И. А. Хаванова подчеркивает «подразделение формально входит в СВД, однако на практике имеет раздельную линию подчиненности и от нее не зависит»[342]. Следовательно, в США досудебная защита прав налогоплательщиков осуществляется в рамках СВД, но необходимо отметить, что у налогоплательщика имеются необходимые инструменты, с помощью которых он может отстоять свои права.

В США имеется Служба адвокатов налогоплательщиков (*Local Taxpayer Advocate*, далее — *TAS*), которая является независимой организацией в СВД. Ее цель — обеспечение справедливого отношения к каждому налогоплательщику, а также разъяснение налогоплательщикам свои прав, она фактически осуществляет общественный контроль за деятельностью СВД[343]. Как сказано на сайте этой организации «это независимая организация, которая является голосом налогоплательщика в Налоговом управлении»[344], которая оказывает консультативную помощь налогоплательщику и помогает в решении системных проблем, которые затрагивают более одного налогоплательщика. *TAS* может помочь не только налогоплательщикам, но и их адвокатам, которые не специализируются на данном вопросе. Так, *TAS* представляет информацию для специалистов в области налогообложения, включая обновления и рекомендации по

---

[340] См.: *Белоусов А. В.* Указ. соч. С. 95.

[341] См.: *Бернам У.* Правовая система США / науч. ред. В. А. Власихин ; пер. с англ. А. В. Александров и др. М., 2007. С. 1037.

[342] См.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 47.

[343] См.: IRS : сайт. URL: https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (дата обращения: 22.12.2024).

[344] Там же. URL: https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (дата обращения: 22.12.2024).

налоговому законодательству, по программам разрешения налоговых споров и способствует разрешению системных проблем (например, налоговые декларации формируются неверно с помощью специальных электронных программ). Обращение в данную службу поможет решить эту проблему.

В Великобритании установлена несколько иная процедура досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. В частности, налогоплательщик имеет право выбора обжалования в суд (Трибунал)[345] или в налоговый орган, за исключением обжалования решений по прямому налогу (подоходный налог, налог на капитал, налог с наследства), которые предварительно подлежат обжалованию в Королевском управлении государственных налогов, сборов и таможенных пошлин (HM Revenue & Customs, далее — *HMRC*).

При обжаловании решения в отношении прямых налогов (например, подоходный налог) Трибунал рассмотрит жалобу, только если решение было предварительно обжаловано в досудебном порядке в *HMRC*. Стратегия судебных разбирательств и урегулирования в *HMR*C представляет собой внутреннюю структуру, в рамках которой *HMRC* разрешает налоговые споры. При обжаловании решения налогоплательщик может потребовать, чтобы решение было пересмотрено работником *HMRC*, не участвующим в принятии первоначального решения, а затем при несогласии с решением обратиться в Трибунал. Срок на подачу жалобы 30 дней[346].

Следовательно, в Великобритании для обжалования решений налоговых органов установлена обязательная досудебная процедура для прямых налогов, а

---

[345] В Великобритании с 2009 г. действует система налоговых трибуналов двух уровней: Трибунал первого уровня *(First — Tier Tribunal)* и верховный трибунал *(Upper Tribunal)*. Была создана Налоговая Палата Трибунала Первого Уровня *(the Tax Chamber of the First — Tier Tribunal)*, которая в настоящее время рассматривает споры и обращения физических лиц, организаций, многонациональных компаний по вопросам прямого и косвенного налогообложения. Налоговая палата Трибунала Первого Уровня независима от *HMRC*). Верховный трибунал *(Upper Tribunal)*, также разделен на палаты, где осуществляется последующая апелляция и рассмотрение наиболее сложных дел. В его составе также есть налоговая палата *(Tax and Chancery Chamber)* (см.: *Хаванова И. А.* Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 61).

[346] Источниками правового регулирования досудебной процедуры защиты прав и законных интересов прав и законных интересов налогоплательщиков является Закон о налоговом управлении (Taxes Management Act 12 th March 1970 // legislation.gov.uk : site. URL: http:// https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9 (дата обращения: 25.05.2024)), а также Кодекс управления по разрешению налоговых споров (Code of governancefor resolving tax disputes // GOV.UK : site. URL: https://www.gov.uk/government/publications/resolving-tax-disputes/code-of-governance-for-resolving-tax-disputes (дата обращения: 25.05.2024)).

также созданы квазисудебные органы (трибуналы) по рассмотрению налоговых конфликтов. Дальнейшее обжалование решений Верховного трибунала осуществляется в соответствующих апелляционных судах Англии и Уэльса, Северной Ирландии, а также в Сессионном суде Шотландии. В свою очередь, решения данных судов обжалуются в Верховный суд Соединенного Королевства[347]. По мнению Д. В. Леонова, «формирование квазисудебных органов в Великобритании во многом было вызвано сложностью производства в судах, которое отличалось формализмом»[348], поэтому налоговые споры, которые требуют оперативного рассмотрения, были выделены из общей судебной системы.

Кроме того, в Великобритании одно из звеньев контроля за соблюдением законодательства и деятельности налоговых органов — Арбитр Службы внутренних доходов *(Inland Revenue Adjudicator)*[349] (далее — Арбитр), который независим от *HMRC*. В его полномочия входит рассмотрение любых жалоб, за исключением вопросов права, который выступает в качестве справедливого и беспристрастного судьи, рассматривающего жалобы на *HMRC* по всей территории Соединенного Королевства, в частности жалобы на ошибки (например, если информация была использована неправильно или упущена из виду), необоснованные задержки (например, когда вопросы не были решены в кратчайшие сроки), плохой или вводящий в заблуждение совет (например, была предоставлена неточная информация), неподходящее поведение персонала (например, грубые ответы или отказ выслушать)[350].

Арбитр не может рассмотреть жалобу, пока она не пройдет через процесс рассмотрения жалоб в *HMRC*. Арбитр может расследовать административные ошибки, включая необоснованные задержки, применялось ли усмотрение в отношении налогоплательщика, а также поведение персонала. Аппарат арбитра, рассматривая жалобы, принимает решения с учетом следующих требований:

---

[347] См.: *Килинкарова Е. В.* Налоговое право зарубежных стран. М. : Юрайт, 2015. С. 238; *Аракелова М. В.* Указ. соч. С. 116.

[348] *Леонов Д. В.* Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. … канд. юрид. наук. М., 2020. С. 25.

[349] См.: Adjudicator office // GOV.UK : site. URL: https://www.gov.uk/government/organisations/the-adjudicator-s-office (дата обращения: 25.05.2024).

[350] См.: Там же.

беспристрастный и независимый подход к рассмотрению жалоб индивидуальных клиентов; выявление конкретных проблем, препятствующих их разрешению, и их решение наиболее быстрым и эффективным способом, при необходимости расследование и вынесение рекомендаций.

Арбитр собирает всю необходимую информацию по жалобе и излагает ее в форме рекомендаций или «рекомендательных писем» и устанавливает, что департамент должен сделать, чтобы исправить ошибки. Данные «рекомендательные письма» предоставляются в *HMRC* и налогоплательщику.

Исходя из изложенного, рассмотрение налоговых споров в США и Великобритании не требует больших временных и денежных затрат по сравнению с судебным разбирательством и выступает ее альтернативой. По мнению Д. М. Щекина, «в РФ необходимо создать квазисудебную структуру внутри ФНС России — своеобразный Налоговый административный трибунал»[351], который, по его мнению, может заменить систему разрешения налоговых споров в арбитражных судах[352]. Другие ученые придерживаются иной позиции. Так, М. И. Горлачева полагает, что «для осуществления эффективной защиты имеет значение не вид судебного органа, а порядок осуществления правосудия»[353]. Необходимо отметить, что налоговые трибуналы — это исторически сложившаяся система, которая характерна для Великобритании[354], но в России она не получила своего развития. Система обжалования решений, которая существует в США, наиболее соответствует пониманию «квазисудебной структуре», но она ни в коей мере не заменяет судебное обжалование, оно существует отдельно[355]. Полагаем, что в рассматриваемом контексте представляется наиболее интересным мнение М. В. Аракеловой, которая отмечает, что «в рамках российской действительности видится более целесообразным повышать эффективность альтернативных

---

[351] *Щекин Д. М*. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография. С. 379.

[352] См.: Там же. С. 380.

[353] *Горлачева М. И.* Судебное обжалование решений налоговых органов : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2002. С. 88.

[354] См: *Хаванова И. А*. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование. С. 59.

[355] См.: *Цветкова Е. А*. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2. С. 61–62.

институтов урегулирования споров»[356]. И. И. Кучеров также отмечает, что «необходимо совершенствовать регламентацию досудебного урегулирования споров, поскольку в налоговом законодательстве РФ отсутствуют взаимосогласительные процедуры»[357], что является обоснованным и будет рассмотрено в следующем параграфе настоящего исследования.

Соглашаясь с указанными мнениями о более широком внедрении альтернативных процедур, которые будут рассмотрены в следующем параграфе настоящего исследования, считаем необходимым отметить роль в обеспечении прав в налогоплательщиков, которая принадлежит Службе Адвокатов налогоплательщиков (США) и Арбитру службы внутренних доходов (Великобритания), которые защищают интересы налогоплательщика в рамках системы налоговых органов, что может быть применимо и в РФ и будет рассмотрено в следующей главе исследования.

Исходя из изложенного, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования — это основная форма досудебной защиты, соблюдение которой является обязательным условием для последующего обращения налогоплательщика в судебный орган, путем реализации его права на обжалование с помощью предусмотренных в нормах законодательства о налогах и сборах способов защиты и предусматривает определенную процедуру.

Таким образом, досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования предполагает порядок деятельности налогоплательщиков и налоговых органов по рассмотрению жалоб налогоплательщиков по установленной апелляционной или общей процедуре до обращения налогоплательщика в судебный орган с целью восстановления нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков.

Установлено, что реализации досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования достаточно подробно закреплена в

---

[356] *Аракелова М. В*. Указ. соч. С. 207.

[357] Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке. С. 40.

законодательстве о налогах и сборах, но в настоящий момент необходимо совершенствовать ее процедуру, а именно:

1) предоставить налогоплательщику право по его заявлению участвовать в рассмотрении жалобы, а также представлять доказательства и давать пояснения при ее рассмотрении;

2) закрепить в законодательстве о налогах и сборах положение о запрете налоговому органу принять решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей при рассмотрении жалобы налогоплательщика.

2.3. Альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

В соответствии с п. 26 Указа Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» обеспечение и защита национальных интересов РФ осуществляется за счет концентрации усилий органов публичной власти, организаций и институтов гражданского общества, что реализуется в сфере налогообложения через развитие диалога между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Сотрудничество между налогоплательщиками и налоговыми органами обусловлено поисками взаимодействия по различным вопросам для обеспечения как публичного, так и частного интереса. Так, по мнению Э. М. Мурадьян, «ближайшее будущее управления конфликтами немыслимо без альтернативных средств»[358], а необходимость их введения обусловливается как сложностью налогового администрирования, так и требованиями, предъявляемыми к деятельности налогоплательщика, — ее обоснованности и прозрачности, а также

[358] *Мурадьян Э. М.* Заметки о суде // Труды Института государства и права Российской академии наук. 2009 № 3. С. 131.

развитием нового подхода[359] к организации взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, основанном на взаимном доверии.

При этом обсуждение проблем, связанных с применением альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, вызывает большой интерес в научных кругах и служит предметом для многочисленных дискуссий[360].

В науке понимание альтернативной формы досудебной защиты связано с альтернативным способом разрешения споров (далее — АРС), который рассматривается как противостоящий государственной судебной системе, в основе которого лежит консенсуальный договор между его участниками[361], что определяет процедуру урегулирования конфликта и ответственность за его неисполнение. При этом ученые подчеркивают, что значение слова «альтернативный» предполагает выбор одного из двух (нескольких) решений[362], а в публичном праве альтернативная форма позволяет «интерпретировать ее как взаимодополняющий способ разрешения спора, обеспечивающий заинтересованному лицу возможность выбора»[363] и означает признание за сторонами возможности выбора в разрешении конфликта между государственным органом и частным субъектом.

По мнению Е. И. Носыревой, для альтернативной формы защиты прав и законных интересов присущи такие черты, как «экономичность, оперативность, конфиденциальность, возможность урегулирования спора без обращения в суд и в

---

[359] См.: Тренды налогового права стали темой для обсуждения с представителями бизнеса // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/13165414/ (дата обращения: 31.11.2024).

[360] См.: *Суворова Е. В.* Перспективы развития и пути совершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/4616299/ (дата обращения: 18.11.2024); *Посулихина Н. С., Козырева А. Б.* Альтернативные способы разрешения споров как мера снижения нагрузки на суды: сравнительно-правовое исследование (Ч. 2) // Lex russica. 2021. № 9 (178). С. 144–155; *Дидигова Л. Р.* К вопросу об альтернативном разрешении налоговых споров // Глобализация и публичное право : материалы Междунар. науч.-практ. конф. М., 2014. С. 217–221; *Мясникова Е. С., Сакркисян С. С., Левшукова О. А.* Альтернативные способы разрешения налоговых споров // Экономика и социум. 2017. № 4 (35). С. 969–973; *Бойко А. В.* Альтернативные способы разрешения налоговых споров: состояние и перспективы // Традиции и новации в системе современного российского права : сб. тезисов XVIII Междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых. М., 2019. С. 482–483.

[361] См: *Гайдаенко-Шер Н. И.* Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров / под. ред. Н. Г. Семилютиной. М., 2015. С. 36; *Михайлова Е. В.* Указ. соч. С. 162–163.

[362] См.: *Астахов П. А.* Юридические конфликты и современные формы их разрешения: теоретико-правовое исследование : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 228.

[363] *Полтавцева А. В.* Указ. соч. С. 12.

то же время сохранение права на судебную защиту»[364], которые и отличает ее от иных форм защит права. Также полагаем, что одним из критериев является заключение соглашения между сторонами конфликта, как с участием третьей стороны, так и без ее участия, то есть данной форме присуща не состязательность процесса (кто выиграет), а ее цель состоит в достижении взаимовыгодной договоренности между участниками.

Необходимо отметить, что применение альтернативной формы к публичным правоотношениям рассматривается в научных публикациях как в контексте невозможности ее применения[365] по причине несоответствия их законодательству, отсутствие полномочий у лица, представляющего публичный орган и др., так и, напротив, существует противоположное мнение о возможности ее применения в целях разрешения конфликта при определенных условиях, и подчеркивается заинтересованность сторон в ее использовании[366].

Условия заключения соглашений в административно-правовых спорах рассматриваются достаточно многими учеными[367], но наиболее полно разработаны А. Б. Зеленцовым[368]. Основываясь на его концепции в отношении заключения соглашений в сфере налоговых правоотношений, можно выделить следующие условия: отсутствие в законе прямого запрета на совершение действий, предусмотренных соглашением; непричинение вреда публичным интересам; при заключении соглашения должностное лицо не должно выходить за пределы своих полномочий. Полагаем, что указанные условия могут быть положены в основу определения возможности заключения любых видов соглашений при применении альтернативной формы досудебной защиты прав налогоплательщиков, которые далее будут рассмотрены.

---

[364] *Носырева Е. И.* Концепция претензионного порядка урегулирования споров в трудах советского периода и ее современное значение // Труды института государства и права РАН. 2017. Т. 12. № 6. С. 181.

[365] См.: *Михайлова Е. В.* Указ. соч. С. 58; *Рожкова М. А., Елисеев Н. Г., Скворцов О. Ю.* Договорное право: соглашения о подсудности, международной подсудности, примирительной процедуре, арбитражное (третейское) и мировое соглашение / под общ. ред. М. А. Рожковой. М., 2008. С. 465.

[366] См.: *Полтавцева А. В*. Указ. соч. С. 139; *Рысай Б. Г.* Указ. соч. С. 53–56.

[367] *Колесниченко Т. В.* Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие. С. 153; *Морозова Н. А.* Соглашение, заключаемое при рассмотрении судами споров из публичных правоотношений как вид административного договора // Договор в публичном праве : сб. науч. ст. / под ред. Е. В. Гриценко, Е. Г. Бабелюк. М., 2009. С. 128.

[368] См.: *Зеленцов А. Б.* Указ. соч. С. 648–649.

Альтернативная форма защиты предполагает активные действия ее участников в поиске взаимоприемлемого решения для урегулирования конфликтной ситуации, а также в поиске формы (процедуры), по которой будет осуществляться защита.

В науке существуют различные подходы к понятию «альтернативная форма защиты». Так, некоторые ученые рассматривают под альтернативной формой защиты «все несудебные формы разрешения правовых конфликтов»[369]. Однако такой подход несет неоправданно широкий характер, к нему также можно отнести: самозащиту, прокурорскую и нотариальную защиту, а также заключение мировых соглашений в судебном процессе. Другие ученые сводят альтернативную форму защиты к трем видам: арбитраж (третейский суд), посредничество, переговоры[370], что является более обоснованным, так как отражает только те формы защиты прав, которые могут быть использованы при внесудебной защите (как до обращения в суд, так и после рассмотрения дела в суде). При этом посредничество и арбитраж рассматривается как форма, которая предполагает привлечение третьего лица для разрешения конфликта (медиатора, посредника), а переговоры осуществляются сторонами самостоятельно.

В рамках настоящего исследования под альтернативной формой досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков понимается тот порядок действий, который может быть рассмотрен в качестве альтернативы обжалованию ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействий их должностных лиц для урегулирования конфликтной ситуации.

Как нами отмечалось в первой главе настоящего исследования, основанием возникновения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является реализация его права защиту. При этом, по верному замечанию Е. В. Михайловой, «защита права не есть исключительная прерогатива

---

[369] *Носырева Е. И.* Альтернативное разрешение споров в США. М., 2005. С. 25; *Брыжинский А. А.* Альтернативное разрешение споров и конфликтов в России : дис. … канд. юрид. наук. Саранск, 2005. С. 39; *Килинкарова Е. В.* Указ соч. С. 229–230.

[370] См.: E-Commerce и взаимосвязанные области (правовое регулирование) : сб. ст. / рук. авт. колл. и отв. ред. М. А. Рожкова. М., 2019. С. 206–207; *Мачучина О. А.* Институт примирения: теоретико-правовые основы : монография. М. 2021. С. 89.

государства, ее могут осуществлять и другие субъекты, в том числе частноправовым способом»[371]. Поэтому альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков может быть реализована без обращения в государственный орган за разрешением конфликтной ситуации посредством использования такого частноправового способа, как заключение соглашений для разрешения конфликтной ситуации в форме медиации и переговоров, что приобретает особую актуальность в связи с увеличением судебных расходов при обращении за защитой прав[372].

Реализация налогоплательщиком права на защиту осуществляется с применением тех правовых средств, которые установлены в законодательстве, и ему корреспондирует соответствующая обязанность налоговых органов соблюдать законодательство о налогах и сборах, закрепленная в подп. 1 п. 1ст. 32 НК РФ. При этом процедура, по которой реализуется альтернативная форма досудебной защиты, может быть установлена как на законодательном уровне, так и в ненормативном правовом акте уполномоченного органа, разрешающего конфликтную ситуацию (например, в регламенте о проведении процедуры медиации).

Необходимо отметить, что в зарубежных странах (США, Франция) медиация является востребованным правовым средством урегулирования споров в связи с тем, что позволяет налогоплательщику исполнить налоговое обязательство, получив при этом определенные «бонусы» (непривлечение к ответственности, более комфортные сроки исполнения). В РФ медиация еще не получила должного

---

[371] *Михайлова Е. В.* Указ. соч. С. 165.

[372] См: Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 08.11.2024).

развития в правоприменительной практике, что отражается в многочисленных публикациях по данному вопросу[373].

В науке, как правило, медиация рассматривается как «переговоры спорящих лиц с участием нейтрального посредника, проводимые на добровольной основе»[374]. Несколько иная точка зрения у Л. Б. Елисеева: «медиация (от латинского *mediare* — посредничать) — это структурированный процесс, который считается несостязательным подходом к разрешению конфликтов или споров»[375], что является обоснованным, так как целью медиации является не вынесение обязательного для сторон решения, а их приведение к подписанию медиативного соглашения. О. А. Мачучина рассматривает медиацию в широком контексте как «вид профессиональной деятельности, способ восстановления прав, процедуру по урегулированию спора, правовой институт, вид социальной помощи»[376] и обосновывает необходимость создания правозащитного механизма, обеспечивающего справедливость процедуры.

Данные подходы к определению медиации показывают ее возможности как формы урегулирования конфликтной ситуации, которая имеет в своем арсенале необходимый набор правовых инструментов.

В законодательстве медиация определена как «способ урегулирования споров при содействии медиатора на основе добровольного согласия сторон в целях достижения ими взаимоприемлемого решения»[377]. Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с

---

[373] См.: *Таранкова М. А.* Актуальные проблемы применения медиации в России и за рубежом // Медиация: актуальность, современность, инновационность. Липецк, 2023. С. 70–74; *Бондаренко В. Е.* Институт медиации: проблема формирования и механизм внедрения в практику // Правовая культура. 2014. № 1. С. 100–101; *Панова И. В.* Медиация как альтернативный порядок рассмотрения споров (Ч. 1) // Государство и право. 2017. № 6. С. 35–41; *Ее же.* Медиация как альтернативный порядок рассмотрения споров (Ч. 2) // Государство и право. 2017. № 7. С. 53–60; *Арзуманова Л. Л.* Онлайн-медиация как одна из альтернативных форм урегулирования публично-правового спора // Право и цифровая экономика. 2021. № 4 (14). С. 45–49; *Ручкина Г. Ф., Шайдуллина В. К.* Медиативные практики в налоговых спорах: опыт стран БРИКС // Экономика. Налоги. Право. 2020. Т. 13, № 1. С. 133–140.

[374] Переговоры в гражданском праве и цивилистическом процессе : монография / Р. Ю. Банников, О. И. Величкова, Е. А. Евтухович и др. ; под ред. Е. И. Носыревой, Д. Г. Фильченко. М. : Статут, 2023. С. 152; *Аракелова М. В.* Указ. соч. С. 174–175; *Панова И. В.* Медиация как альтернативный порядок рассмотрения споров (Ч. 1). С. 35.

[375] *Елисеев Д. Б.* Роль медиации в разрешении правовых конфликтов: теоретико-правовой анализ : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 28.

[376] *Мачучина О. А*. Указ. соч. С. 55.

[377] Пункт 2 ст.2 Федерального закона от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)// СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4162.

участием посредника (процедуре медиации)» (далее — Закон о процедуре медиации) допускает возможность применения медиации к административным и иным публичным спорам при условии не затрагивания публичного интереса (п. 2 ст. 1, п. 5 ст. 1 Закона о процедуре медиации), что порождает дискуссию среди ученых и специалистов[378].

В науке, по мнению Л. Л. Арзумановой, «применение процедуры медиации возможно к спорам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений в связи с принятием изменений в закон о процедуре медиации»[379]. В. Василевский полагает, что «налоговая медиация если и возможна, то только по результатам проведенной выездной или камеральной налоговой проверки»[380]. Другие ученые по данному вопросу имеют совершенно противоположное мнение. Ю. А. Крохина полагает, что Закон о процедуре медиации «прямо запрещает применение процедуры медиации в налоговых спорах на любой стадии»[381]. С ней согласен и Д. А. Курочкин, который отмечает, что распространение медиации на публично-правовые споры номинально[382], подчеркивая при этом, что законодатель ограничил ее применение оговоркой, «если такие споры затрагивают или могут затронуть публичные интересы». Полагаем, что любой конфликт в сфере налоговых правоотношений затрагивает публичный интерес, поэтому распространение процедуры медиации на налоговые правоотношения преждевременно, так как в Законе о процедуре медиации отсутствует необходимое законодательное регулирование.

---

[378] Руководитель ФНС России Михаил Мишустин на IV Международной конференции «Медиация — инвестиция в будущее» отметил готовность Федеральной налоговой службы рассмотреть возможность проведения эксперимента введения медиации при рассмотрении налоговых споров на примере крупнейших налогоплательщиков (см.: ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3856115/ (дата обращения: 20.08.2024)). Заместитель руководителя ФНС России А. А. Аракелов отметил, что с помощью налоговой медиации можно разрешать наиболее сложные споры, требующие специальных знаний. Но необходимо взвесить, насколько гармонично этот механизм может быть интегрирован в нашу налоговую систему (см.: ФНС России : сайт. URL: http://www.nalog.ru/rn77/news/smi/5072543/ (дата обращения: 20.08.2024)).

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

[380] Проект непротивления сторон. Медиация в налоговых правоотношениях / А. Илларионов, Ю. Крохина, В. Василевский и др. // Финансовая газета. 2021. № 21–22. С. 13.

[381] Там же. С. 12.

[382] См.: *Курочкин Д. А.* Налоговая медиация: опыт регулирования и применения в России // Налоговед. 2021. № 3. С. 54.

Однако представители налоговой службы считают, что ее применение возможно, и докладывают о первой успешной проведенной процедуре медиации. Так, по мнению руководителя Управления ФНС России по Санкт-Петербургу А. В. Гнедых, «одним из новых механизмов контрольно-аналитической работы может стать процедура медиации в досудебном порядке»[383]. Данное мнение представителя налогового органа говорит о том, что налоговики рассматривают медиацию как еще один инструмент налогового контроля, что противоречит ее правовой природе, направленной на сотрудничество. В качестве положительного примера им было сказано, что между МИФНС России № 21 по Санкт-Петербургу и ООО «Риф» было заключено медиативное соглашение, в результате которого в бюджет перечислены суммы неуплаченных налогов, а также сокращены издержки по налоговому контролю.

И. В. Бит-Шабо рассматривает заключение данного соглашения не как медиацию, а как «проведение контрольно-надзорного мероприятия, близкого по своей природе налоговому мониторингу»[384], обосновывая это тем, что в рамках проверки доводились потенциальные риски до подконтрольного субъекта. Конфиденциальность данного соглашения не позволяет дать ему полную независимую оценку, но принимая его условия, участник всегда оценивает потенциальные риски и понимает последствия его заключения, поэтому делать вывод о том, что была проведена процедура налогового мониторинга, а не медиации не обосновано.

Правовое регулирование медиации осуществляется на основании Закона о процедуре медиации, а также на основании норм, предусмотренных главой 15 АПК РФ (ст. 138.4) с учетом ограничений, установленных ст. 190 АПК РФ (оговорка, о примирении сторон по спорам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений). При этом, как было указано выше, медиация

---

[383] Медиация — новое слово в налоговом контроле // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093 (дата обращения: 04.04.2024).

[384] *Бит-Шабо И. В.* Вопросы повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров. Российское правосудие. 2022. № 2. С. 111.

применима, если не затрагивается публичный интерес, что в налоговых правоотношениях практически невозможно.

В письме ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)»[385] (далее — Письмо ФНС России от 17.08.2023) определен порядок и условия заключения соглашений на стадии судебного разбирательства, согласно которому соглашения могут заключаться по делам об оспаривании ненормативных правовых актов и по делам о взыскании недоимки, доначисленной по результатам налоговой проверки.

Следовательно, Письмо ФНС России от 17.08.2023 уточняет порядок заключения мировых соглашения на стадии судебного разбирательства по делам об обжаловании ненормативных правовых актов (о взыскании сумм налогов, сборов, доначисленных на основании мероприятий налогового контроля, но не затрагивает вопросы заключения соглашений на досудебной стадии. Однако данный нормативный документ имеет определенную ценность для развития альтернативной формы, так как дает методологический подход, который может быть применен для работы над соглашениями, в том числе медиативными.

Предметом соглашения могут быть признание и оценка обстоятельств дел, квалификация сделки и правого статуса и характера деятельности лица ее подписавшего, признание или отказ от требований на основании переквалификации сделки либо переоценки обстоятельств (ст. 190 АПК РФ, ст. 1 Письма ФНС России от 17.08.2023).

В соответствии со ст. 2 вышеуказанного письма нельзя изменить налоговые последствия спорных действий, по сравнению с тем, как они определены в законодательстве о налогах и сборах. Данное положение согласуется с разъяснениями Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50, которые не утратили актуальности до настоящего времени[386] и судебной практикой, сложившейся в отношении заключения налоговых соглашений в судебных органах, которые могут

---

[385] См.: Официальные документы. 2023. № 32.

[386] См.: п. 27 постановления Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

касаться только вопросов квалификации отношений[387], фактических обстоятельств[388], толкованию налоговой нормы[389].

Кроме того, важным для развития практики подписания соглашения является разъяснение о том, что соглашение подписывается руководителем ФНС России без каких-либо ограничений и сотрудниками территориальных налоговых органов на основании переданных им полномочий, закрепленных в доверенности (п. 10.1 регламента ФНС России, утвержденного Приказом ФНС от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@[390]), что имеет важное значение для определения полномочий и компетенции налоговых органов при заключении соглашений (ст. 1 Письмо ФНС России от 17.08.2023).

Таким образом, ориентируясь на указанные выше разъяснения об условиях заключения мировых соглашений, необходимо отметить следующее.

Во-первых, НК РФ предусматривает строгую процедуру проведения налоговых проверок и не допускает на законодательном уровне их завершение путем заключения соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом. То же самое относится к процедуре обжалования.

В данном контексте необходимо отметить мнение заместители руководителя Управления ФНС России по Санкт-Петербургу Ю. В. Костецкой, согласно которому «медиативное соглашение может быть заключено только до назначения выездной налоговой проверки»[391], что не согласуется ни с законодательным регулированием, ни с интересами налогоплательщиков, так как это означает, что налогоплательщик должен признать требования налогового органа и уплатить налоги в бюджет, при этом налоговому органу не надо будет собирать

---

[387] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.03.2016 № Ф05-2202/2016 по делу № А40-25939/15.

[388] См.: Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2013 № Ф05-14696/2012 по делу № А40-47670/12-116-102; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.12.2016 № 305-КГ16-2120 по делу № А40-56217/2015.

[389] См.: Постановление ФАС Московского округа от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2016 № 09АП-40622/2016 по делу № А40-178650/15.

[390] См.: Приказ ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ (ред. от 10.05.2017) «Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы» // Доступ из «СПС «КонсультантПлюс».

[391] Тренды налогового права стали темой для обсуждения с представителями бизнеса // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/13165414/ (дата обращения: 24.02.2025).

доказательства, чтобы обосновать правонарушения налогоплательщика. Полагаем, необходимо урегулировать возможность заключения медиативного соглашения не только до проведения выездной проверки (то есть только в рамках предпроверочного анализа), но и до момента обращения налогоплательщика в суд.

В связи с вышеизложенным стоит согласиться с Л. Л. Арзумановой и А. А. Григорьевым, которые подчеркивают, что «закрепление права участника налогового правоотношения на обращение к процедуре медиации придаст ей более официальный характер»[392]. Для достижения этой цели можно дополнить п. 1 ст. 21 НК РФ подпунктом 16, закрепив в качестве права налогоплательщика подачу заявления о проведении процедуры медиации.

Во-вторых, до настоящего времени нет медиативных программ (программ, разработанных под определенную категорию налогоплательщика), что затрудняет ее применение в плане прозрачности. Разработка программ под определенную группу налогоплательщиков позволит предложить ей те условия, которые для нее наиболее интересны. В рамках данных программ возможно установить процедуру проведения медиации, что позволит сделать ее более прозрачной и востребованной налогоплательщиками.

В данном контексте наиболее интересен опыт США, где разработаны различные программы медиации для разных категорий налогоплательщиков и на различных этапах сдачи отчетности (до сдачи отчетности, в процессе проверки декларации, после получения письма СВД с требованием об уплате налога)[393]. В частности, к субъектам малого предпринимательства применяется «программа ускоренной медиации *(Fast Track Mediation)*»[394], а для любых категорий налогоплательщиков — «упрощенная административная процедура ускоренного

---

[392] *Арзуманова Л. Л., Григорьев А. А.* «Правовое регулирование медиации как альтернативного способа разрешения спора: налогово-правовой аспект // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2021. № 9 (85). С. 95.

[393] Программа заключения соглашения до подачи налоговой отчетности *(Pre-Filing Agreement (PFA) Program)*; процесс создания гарантий соблюдения законодательства *(Compliance Assurance Process)*; процесс ускоренного разрешения спора *(Acctlerated Issue Resolution (AIR) Process)*; досрочная апелляция *(Early Referral to Appeals)*; регулирование посредством частных запросов *(Private Letter Ruling)*; медиация на стадии после апелляции *(Post-Appeals Mediation)*; арбитраж на стадии после апелляции *(Post-Appeals Arbitration)*; получение заключений компетентных органов *(Simultaneous Appeals / Competent Authority Consideration)* (см.: IRS : сайт. URL: https://www.irs.gov (дата обращения: 25.03.2024).

[394] См.: IRS : сайт. URL: http:/www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf (дата обращения: 06.04.2024).

рассмотрения налоговых споров *(Fast Track Settlement)*»[395]. Медиатор выслушивает налогоплательщика и СВД, при этом налогоплательщик должен предоставить лаконичный и обоснованный письменный ответ на позицию СВД. Для программ установлены сроки рассмотрения (*Fast Track Mediation* — 60 дней / *Fast Track Settlement* — 120 дней с даты подачи заявления о медиации). Каждая из сторон может прервать процесс в любой момент до тех пор, пока соглашение не заключено. Данные процедуры не могут применяться, если установлены случаи, в которых налогоплательщик действовал недобросовестно в процессе аудита, а также когда налогоплательщик неоправданно затягивал процесс аудита[396].

В-третьих, не утверждены квалификационные требования к медиатору.

По мнению Е. И. Носыревой, «альтернативное разрешение споров не может рассматриваться как бизнес, оно должно служить целям правосудия»[397], с которым стоит согласиться, но при этом необходимо отметить, что основной критерий, который предъявляется к правосудию — это независимость лица, разрешающего конфликтную ситуацию. Однако медиатор не разрешает конфликтную ситуацию, а старается привести стороны конфликта к соглашению.

В подп. 2 п. 6 ст. 15 Закона о процедуре медиации установлено, что «медиатор не вправе оказывать стороне юридическую, консультационную и иную помощь». Как отмечают ученые «медиатор не только не обладает полномочиями по принятию каких-либо решений, но и не вправе давать рекомендации сторонам по существу спора, придерживаясь принципа нейтральности»[398], что верно и говорит о независимости медиатора. При этом полагаем, что сторонами в соглашении о проведении процедуры медиации может быть установлено, что в случае неподписания медиативного соглашения, медиатор излагает свою позицию по данному вопросу, которая может служить для сторон ориентиром, какое решение вынесет суд, если налоговый спор будет передан на его рассмотрение.

---

[395] См.: IRS : сайт. URL: (https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5022.pdf (дата обращения: 06.04.2024).

[396] См.: *Цветкова Е. А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии … С. 62; *Хаванова И. А.* К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров в США и Канаде. С. 30–35.

[397] *Носырева Е. И.* Альтернативное разрешение споров в США. С. 42.

[398] *Арзуманова Л. Л., Григорьев А. А*. Указ. соч. С. 92.

При разрешении налогового спора затрагивается публичный интерес, поэтому, несмотря на то что в ст. 15–16 Закона о процедуре медиации установлены требования к медиатору, полагаем, что на законодательном уровне должны быть определены повышенные требования для медиаторов, участвующих в рассмотрении налоговых споров. В частности, к таким требованиям можно отнести наличие профессионального экономического или юридического образования, а также требование о дополнительном обучении по программам повышения квалификации в сфере налогообложения и установить обязательную регистрацию при Министерстве юстиции РФ после сдачи соответствующего экзамена.

Но основной проблемой при применении медиации является определение дискреционных полномочий налогового органа при заключении медиативного соглашения.

Несмотря на то что налоговый орган имеет право заключить мировое соглашение с налогоплательщиком в судебном процессе, при досудебном урегулировании возможность его заключения на законодательном уровне не определена.

Так, по мнению А. А. Рябова, «для заключения медиативного соглашения должны быть предельно четко определены дискретные полномочия налогового органа», что является важным, так как отсутствие законодательного регулирования может привести, с одной стороны, к коррупционной составляющей; а с другой — отказу налоговых органов брать на себя ответственность за заключение медиативных соглашений, так как это не входит в их полномочия.

Кроме того, А. Илларионов высказывает мнение, что «пределы содержания медиативного соглашения налоговые органы определяют в рамках обстоятельств, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий»[399]. Как было замечено в Письме ФНС России от 17.08.2023, предметом соглашения могут быть признание и оценка обстоятельств дел, квалификация сделки и правого статуса лица ее подписавшего, признание или отказ от требований на основании переквалификации сделки либо переоценки обстоятельств. Полагаем, что

[399] Проект непротивления сторон. Медиация в налоговых правоотношениях. С. 12.

медиативное соглашение может быть также ограничено указанными пределами. При этом разрешение указанных проблем возможно только, если данная дискреция налогового органа будет закреплена на уровне федерального закона.

В связи с этим полагаем, необходимо закрепить корреспондирующую обязанность налогового органа участвовать в процедуре медиации дополнив подп. 18 п. 1 ст. 32 НК РФ следующим содержанием «рассмотреть заявление налогоплательщика о проведении процедуры медиации в течение 5 дней с даты его поступления в налоговый орган».

По мнению некоторых ученых, необходимо законодательно закрепить такой основополагающий принцип медиации, как принцип открытости всей информации, предоставляемой как налогоплательщиками, так и налоговыми органами[400]. С данной точкой зрения нельзя согласиться, так как наиболее привлекательной чертой альтернативных процедур является их конфиденциальность. Так, в США определенные гарантии обеспечения конфиденциальности альтернативных процедур закреплены в законах и на федеральном уровне, и на уровне штатов[401] и налогоплательщики, будут охотнее использовать медиацию, в том числе и для того, чтобы избежать публичности.

Исходя из изложенного, несмотря на уже имеющуюся практику медиации в налоговых правоотношениях, полагаем, что для ее проведения должны быть на законодательном уровне установлены условия, которые должны включать:

- порядок обращения налогоплательщика к налоговому органу с заявлением о проведении процедуры медиации;

- полномочия налогового органа по заключению медиативного соглашения;

- условия, на которых может быть заключено медиативное соглашение;

- установленные дополнительные квалификационные требования к медиатору, который рассматривает конфликт;

- закрепленную тайну содержания медиативных соглашений перед третьими лицами.

---

[400] См.: Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке.
[401] См.: *Носырева Е. И.* Альтернативное разрешение споров в США. С. 48–49.

Медиативное соглашение является одной из форм мирового соглашения, которое также может быть заключено между налогоплательщиком и налоговым органом при проведении переговоров без участия посредника.

В науке понятие «переговоры» рассматривается чаще всего как процесс или как способ принятия решения по конфликтной ситуации. Так, Т. В. Алексеева рассматривает переговоры как «процесс обсуждения сложившейся правовой проблемы между сторонами спора напрямую без участия третьего лица — посредника»[402]. А. А. Брыжинский рассматривает переговоры как «процесс принятия совместного решения[403], а, по мнению Ю. А. Тихомирова, переговоры — это «наиболее действенный способ преодоления разногласий, предотвращения и устранения юридических коллизий»[404]. А. В. Полтавцева упоминает, что «переговоры не требуют дополнительных затрат, направлены на решение конкретных проблем и не нуждаются в специальном разрешении»[405]. Следовательно, переговоры могут быть рассмотрены в качестве правовой формы досудебной защиты, которая состоит из последовательных действий налогоплательщика и налогового органа по урегулированию конфликтной ситуации и завершаются подписанием соглашения по его результатам без участия посредника.

По мнению М. В. Аракеловой, переговоры имеют место в начале возникновения спора[406]. Однако полагаем, что переговоры могут происходить на любом этапе урегулирования конфликта. При этом заключение мирового соглашения не является самостоятельной формой защиты, а является завершающей стадией переговоров.

Несмотря на то что между налоговыми органами и налогоплательщиками было заключено достаточно большое количество мировых соглашений[407], в законодательстве о налогах и сборах о возможности их заключения не упоминается.

---

[402] *Алексеева Т. В*. Институты альтернативного разрешения споров в России: проблемы и перспективы развития : дис. … канд. юрид. наук. М., 2020. С. 83–84.

[403] *Брыжинский А. А.* Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. … канд. юрид. наук. Саранск. 2005. С. 62.

[404] *Тихомиров Ю. А.* Коллизионное право : учеб. и науч.-практ. пособие. М., 2000. С. 116–118.

[405] *Полтавцева А. В.* Указ. соч. С. 140.

[406] *Аракелова М. В*. Указ. соч. С. 80.

[407] См.: За 2022 год благодаря мировым соглашениям урегулирована рекордная сумма долга // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13126019/ (дата обращения: 04.03.2025); В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения 04.03.2025).

При этом в некоторых развитых зарубежных странах заключение соглашений налогоплательщика с налоговым органом является неотъемлемой частью защиты прав налогоплательщика.

Так, в Великобритании в рамках административной процедуры налогоплательщик может заключить соглашение с *HMRC*, где достигнутые договоренности налогоплательщика и налогового органа оформляются гражданско-правовым договором. Договор может быть заключен по вопросам неоднозначного толкования нормы закона, а также в случае противоречия судебных прецедентов. Данную процедуру можно использовать на любой стадии проведения налоговой проверки, а также в случае, если есть споры по поводу фактов, доказательств. Для этой цели необходимо подать заявку в *HRMC*. Это процедура не применяется при проблемах со взысканием или выплатой долга, спорах о налоговых льготах, спорах по поводу доплаты за просрочку платежа и иные проблемы, которые связаны с бесспорным взысканием налога, а также в отношении дел, которыми занимаются следователи *HRMC* по уголовным делам[408].

Похожие процедуры имеются в ФРГ и Франции. Заключение соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком по результатам выездных проверок возможно в ФРГ до принятия по ним соответствующего акта и уплаты налогов налогоплательщиком с учетом согласованной базы без штрафных санкций[409]. Во Франции заключение соглашений в рамках административной процедуры между налоговым органами и налогоплательщиками осуществляется посредством особого производства, которое осуществляется по заявлению налогоплательщика, без его вызова. Данные соглашения не касаются основной суммы налога и могут касаться отказа от некоторой части штрафных требований[410].

Необходимо отметить, что данные соглашения позволяют налоговому органу взыскать с налогоплательщика «максимум того, что он смог бы получить», а

---

[408] См.: What alternative dispute resolution can be used for // GOV.UK : site. URL: https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr#how-alternative-dispute-resolution-works(дата обращения: 25.03.2025).

[409] См.: *Цветкова Е. А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии … С. 62.

[410] См.: *Иванов М. А.* Институциально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : дис. … канд. юрид. наук. М., 2006. С. 52–54.

налогоплательщику предоставляются более комфортные условия для их уплаты, поэтому следует отметить, что заключение указанных соглашений не нарушает баланс частного и публичного интереса.

В науке о возможности применении соглашений в РФ не сложилось однозначного мнения. М. В. Юзвак отмечает преждевременность использования договорных механизмов[411]. По его мнению, это невозможно в силу невыполнения норм налоговыми органами о досудебном разбирательстве, о налоговом контроле[412], то есть если все налоговые процедуры налоговыми органами будут выполняться должным образом, то налоговому органу и налогоплательщику не о чем договариваться. Однако, по мнению других, введение данной процедуры вполне возможно.

По мнению А. В. Демина, «налоговые органы в настоящее время не имеют полномочий на заключение соглашения с налогоплательщиком при досудебном урегулировании»[413]. Следует согласиться с указанной точкой зрения, так как, несмотря на то что в соответствии со ст. 1 Письма ФНС России от 17.08.2023, в п. 10.1 регламента ФНС России, утвержденного Приказом ФНС от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@, налоговому органу предоставлены полномочия на заключение соглашений. Полагаем, что они могут быть реализованы только в рамках рассмотрения дел в судебном разбирательстве, в том числе при банкротстве.

С. П. Бортников отмечает, что «заключение каких-либо соглашений налоговым органом и налогоплательщиком до передачи дела в суд в российском налоговом праве не запрещено»[414] и связывает это с регулированием указанного конфликта иными правовыми институтами, отмечая, что это могут быть отступное и новация[415]. С данной точкой зрения нельзя согласиться, так как отступное и новация являются гражданско-правовыми инструментами, которые заключаются в форме соглашения и предполагают изменения обязательств сторон, поэтому они не могут быть применены

---

[411] См.: *Юзвак М. В.* Значение мировых соглашений в налоговом праве // Налоговед. 2015. № 10. С. 61.

[412] См.: Там же. С. 65.

[413] *Демин А. В.* Мировое соглашение в налоговых спорах // Российский журнал правовых исследований. 2017. № 2 (11). С. 98.

[414] *Бортников С. П.* Мировое соглашение в налоговых спорах и отношениях налоговой ответственности. Самара : Самар. ун-т, 2014. С. 12.

[415] См.: Там же. С. 16.

к указанным правоотношениям, по причине затрагивания публичного интереса, а возможность их заключения на этапе досудебного урегулирования в налоговых правоотношениях в законодательстве также не предусмотрена.

Судебная практика показывает, что налоговый орган имеет право на заключение мирового соглашения в суде только по определенным видам обстоятельств, не связанных с уменьшением сумм налогов и иных платежей, подлежащих уплате, что нашло свое отражение в ст. 2 Письма ФНС России от 17.08.2023, согласно которой «предметом соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом».

Практика применения в РФ заключения соглашений в судах складывается уже более 10 лет, и, несмотря на уже достаточно длительный период их применения, налоговые органы заключают указанные соглашения, только в тех случаях, когда существует высокая вероятность отмены ненормативного правового акта.

В частности, таким примером может быть заключение соглашения Обществом с ограниченной ответственностью «СОНЕКС» с ИФНС России по Красногорску Московской области в Арбитражном суде Московской области[416]. В ходе рассмотрения дела Общество согласилось уплатить дополнительно начисленный НДС и налог на прибыль организаций, а также пени, а налоговый орган согласился снизить штрафные санкций с учетом смягчающих обстоятельств в 16 раз.

При этом требования к Обществу было предъявлено налоговым органом о доначислении налогов, как если бы поставки товара вообще не было, несмотря на наличие в материалах проверки документов о ввозе товара иностранного производства на территорию РФ. Следовательно, если бы была произведена налоговая реконструкция обязательств налогоплательщика, то решение налогового органа, возможно, было бы признано незаконным.

При этом стороны, исходя из экономии времени и существенного уменьшения требований, пришли к заключению данного соглашения. Полагаем, что данный

[416] См: Определение об утверждении мирового соглашения от 27.09.2022 по делу № А41-95406/21 // Электронное правосудие : сайт. URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 20.02.2025).

опыт необходимо использовать не только в судебном органе, но и при досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков.

По мнению Д. М. Щекина, «действующее законодательство допускает мировое соглашение на стадии рассмотрения налогового спора в суде и нет никаких препятствий для расширения его применения на досудебной стадии»[417]. Соглашаясь с указанной точкой зрения, полагаем, что для его заключения должны быть установлены определенные критерии. А. В. Демин отмечает, что «закон устанавливает определенные ограничения при заключении мировых соглашений: последние не должны нарушать права и законные интересы других лиц и противоречить закону (п. 3 ст. 139 АПК РФ)»[418], что говорит о необходимости при их заключении соблюдать баланс частного и публичного интереса.

Поэтому предлагается в законодательстве о налогах и сборах РФ предоставить возможность налогоплательщику при проведении предпроверочного анализа, а также на любом этапе налоговой проверки либо при обжаловании ненормативных актов налоговых органов и действий (бездействий) их должностных лиц заключить досудебное соглашение с налоговым органом при участии посредника (медиативное соглашение) или без его участия (мировое соглашение) и дополнить НК РФ ст. 139^4 «Мировое соглашение». Данное соглашение предполагается заключать в целях разрешения конфликтных ситуаций. При этом предметом соглашения может быть признание или отказ от требований налогового органа на основании переквалификации сделок либо переоценки обстоятельств. Кроме этого, необходимо установить порядок заключения указанного соглашения, сроки рассмотрения заявления налогоплательщика о заключении соглашения, правовые последствия его несоблюдения.

Необходимо отметить, что альтернативная форма защиты является дополнительным правовым средством защиты и не может быть рассмотрена в качестве обязательного условия для обращения в судебный орган.

---

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

[418] *Демин А. В.* Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования // Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2017.

Исходя из изложенного, реализация альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков осуществляется до обращения налогоплательщика в судебный орган посредством реализации права на защиту посредством использования ее участниками такого частноправового способа, как подписания соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком в форме медиации и переговоров.

Таким образом, в настоящем исследовании альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков рассматривается как порядок деятельности налогоплательщика, налогового органа, медиатора посредством проведения медиации либо переговоров в сфере налогообложения до обращения в судебный орган.

При этом под медиацией понимается процедура, направленная на добровольное исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязательств на основе соглашения, заключенного в результате переговоров между ним и налоговым органом при посредничестве третьей (независимой стороны), а переговоры — это процедура, которая осуществляются налогоплательщиком и налоговым органом без обращения к третьей стороне.

Установлено, что быстрота рассмотрения конфликта, предоставление правовых гарантий налогоплательщику и конфиденциальность его рассмотрения позволяет спрогнозировать большую востребованность альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, но отсутствие необходимого правового регулирования тормозит ее применение в налоговых правоотношениях, что требует внесения изменений в законодательство о налогах и сборах путем закрепления права налогоплательщика на проведение медиации и обязанности налогового органа о предоставлении согласия или отказа в ее проведении, а также закрепление предоставления налогоплательщику и налоговому органу права на заключение соглашения при досудебном урегулировании.

ГЛАВА III. ТЕНДЕНЦИИ В РАЗВИТИИ ДОСУДЕБНОЙ ЗАЩИТЫ ПРАВ И ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

3.1. Тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

Свобода предпринимательской деятельности, закрепленная в ч. 1 ст. 34 Конституции РФ в качестве основных прав и свобод человека и гражданина предусматривает право на свободное использование способностей и имущества для ее ведения и развития. В Постановлении Конституционного суда РФ от 24.02.04 № 3-П изложена позиция, согласно которой «налоговые или судебные органы не должны ставить под сомнение экономическую целесообразность принимаемых решений налогоплательщиком»[419], что предполагает возможность налогоплательщика осуществлять свою предпринимательскую деятельность без каких-либо ограничений, кроме как установленных нормами законодательства.

По мнению Уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей в РФ, «почти 80 % опрошенных предпринимателей не считают ведение бизнеса в России безопасным и полагают, что российское законодательство не предоставляет достаточные гарантии для защиты бизнеса»[420]. Это дает основание говорить о проблемах, которые возникают у налогоплательщиков при уплате налогов. Кроме того, по мнению А. А. Иванова, «доля норм налогового права достигла уже 10 % общей части НК РФ, которые позволяют изменять объем налоговых обязанностей по усмотрению налоговых

[419] Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона “Об акционерных обществах”, регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании “Кадет Истеблишмент” и запросом Октябрьского районного суда города Пензы» // СЗ РФ. 2004. № 9. Ст. 830.

[420] Уголовное преследование предпринимателей: приложение к докладу Президенту РФ // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2021/4.pdf (дата обращения: 18.04.2024).

органов»[421], что говорит о необходимости превенции на этапе планирования предпринимательской деятельности налогоплательщика.

В период конца 90-х и начала нулевых годов налогоплательщики для превенции конфликтных ситуаций использовали такую конструкцию, как создание спора по неопределенной ситуации на незначительную сумму, чтобы, по мнению С. Г. Пепеляева «выяснить позицию суда, продемонстрировать эту позицию налоговому органу и сориентировать практику исчисления и уплаты налога согласно этой позиции»[422]. Следует признать, что такой подход не всегда оправдан, так как по прошествии определенного времени, правовая позиция суда может измениться. Это объясняется еще и тем, что «в отечественном праве отсутствуют систематически действующие механизмы прецедентного права и права, создаваемого судьей»[423], а в связи с их отсутствием в нарастающем массиве правовых прецедентов достаточно трудно определить те риски, которые возникают у налогоплательщика в процессе налогообложения.

Следовательно, в силу сложности применения налогового законодательства у налогоплательщика имеется интерес в развитии правовых средств досудебной защиты, которые бы предупреждали возникновение конфликта, а в случае его возникновения способствовали его разрешению. Деятельность участников досудебной защиты предполагает наличие законного интереса налогоплательщика в определенности налогообложения, что соответствует балансу частного и публичного интереса при условии, если она не направлена на получение необоснованной налоговой выгоды.

В предыдущих главах исследования было выяснено, что, несмотря на то что государство провозгласило курс на развитие примирительных процедур в налоговых правоотношениях, такие процедуры, как альтернативная досудебная защита в форме медиации и переговоров, не получили должного закрепления в

---

[421] *Иванов А. А.* Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // Вестник экономического правосудия РФ. 2018. № 4. С. 140.

[422] *Пепеляев С. Г.* Налоги: реформы и практика. М. : Статут, 2005. С. 223.

[423] Экономические казусы законодательства : монография / Н. М. Казанцев, Г. А. Василевич, Н. Г. Доронина, П. Г. Никитенко [и др.] ; под ред. Н. М. Казанцева. М. : ИЗиСП при Правительстве РФ : Проспект, 2018. С. 13.

законодательстве, что препятствует ее широкому распространению для разрешения конфликтных ситуаций.

По мнению Е. Л. Васяниной, в современных условиях развития экономики происходит «сокращение административных процедур, обеспечивающих функционирование механизма налогообложения, сопровождается расширением рецепции гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве»[424], что в полной мере может быть отнесено и к досудебной защите прав и законных интересов налогоплательщиков.

В целях предупреждения возникновение конфликтов в сфере налоговых правоотношений налогоплательщики используют по собственной инициативе правовые инструменты, предусмотренные нормами гражданского законодательства, одним из которых является заключение соглашения о налоговой оговорке в соответствии со ст. 406.1 и 431.2 ГК РФ. По мнению специалистов в сфере налогового права, несмотря на название, которое предполагает единство правового инструментария, «налоговая оговорка основывается на разных правовых конструкциях: возмещение потерь (ст. 406.1 ГК РФ) и заверения об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ)»[425].

В науке к соглашению о налоговой оговорке как правому инструменту предупреждения конфликтной ситуации большинство ученых относится отрицательно. Так, С. Г. Пепеляев отмечает, что соглашение о налоговой оговорке — это подмена своевременного и надлежащего администрирования и переложение на более крупных налогоплательщиков обязанности по возмещению недоплаченных налогов в бюджет и введение солидарной налоговой ответственности[426]. М. И. Лухманов говорит о том, что данный правовой инструмент «несет в себе потенциал для новых и новых споров и ведет к увеличению издержек участников оборота»[427]. Такой же позиции придерживается

---

[424] Правовые инструменты обеспечения финансовой стабильности Российской Федерации : монография / под общ. ред. М. Н. Кобзарь-Фроловой и др. Воронеж : Научная книга, 2023. С. 284.

[425] *Черкасов Д., Филиппов С., Кузьмина Е.* Обзор практики о взыскании финансовых потерь (убытков) по НДС с контрагентов // Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2022.

[426] См.: *Пепеляев С. Г.* Призрак разрыва // Налоговед. 2021. № 5 (209). С. 8.

[427] *Лухманов М. И.* Заверения об обстоятельствах: теоретические и практические пробелы в свете новых разъяснений ВС РФ // Закон. 2019. № 7. С. 157.

и М. В. Карасева, отмечая, что «налоговая оговорка является ложным и нелегитимным правовым механизмом»[428], так как, по ее мнению, здесь соединяется интерес двух независимых налогоплательщиков.

С подобными утверждениями нельзя согласиться, так как широкое распространение налоговой оговорки в деловой практике говорит об их востребованности и эффективности, поэтому их применение является тенденцией в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Практикующие юристы также отмечают, что данные инструменты, заимствованные из английского права, показали свою востребованность и эффективность при взыскании убытков в РФ[429].

Рассматривая вышеуказанные гражданско-правовые инструменты, судебная практика исходит из того, что «в рамках статьи 406.1 ГК РФ может быть установлена обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой, возникшие в случае наступления определенных обстоятельств, не являющихся нарушением обязательства»[430], а согласно соглашению в силу п. 1 ст. 431.2 ГК РФ «сторона договора вправе ясно и недвусмысленно заверить другую сторону об обстоятельствах, как связанных, так и не связанных непосредственно с предметом договора, но имеющих для них значение, и тем самым принять на себя ответственность за соответствие заверений действительности»[431]. Следовательно, защита прав и законных интересов налогоплательщиков при использовании налоговой оговорки осуществляется в гражданско-правовом споре, возникающем из дополнительно принятых на себя сторонами обязательств о возмещении потерь

---

[428] *Карасева М. В.* Налоговая оговорка, гражданское право и налоговый суверенитет // Финансовое право. 2023. № 4. С. 16.

[429] См.: *Мартемьянова Е. В.* Практика применения «налоговой оговорки» в отношениях по поставке товаров // Налоговед. 2021. № 6. С. 28; *Лавров С. В.* Договорные возможности в помощь управлению налоговыми рисками при работе с поставщиками // Налоговед. 2021. № 6. С. 26.

[430] Пункт 15 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 5.

[431] Пункт 34 Постановления Пленума ВС РФ от 25.12.18 № 49 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации о заключении и толковании договора» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2019. № 2.

или о заверении определенных, имеющих значение обстоятельств в рамках заключенного хозяйственного договора при условии ее согласования сторонами[432].

Особенностью применения данных правовых инструментов является индивидуализированное правовое регулирование, что выражается в принятии на себя сторонами договора определенных обязательств. Содержание положений соглашения о налоговой оговорке будет исключительно индивидуально, но основной смысл состоит в том, что стороны договора обязуются устранять все несоответствия, выявленные проверяющими органами, и подразумевает представление соответствующих документов, как отмечается в судебной практике, «особенно в части надлежащего исполнения обязанностей по уплате налогов»[433], а в случае неблагоприятных для налогоплательщика последствий обязанная сторона возмещает понесенные убытки.

Следовательно, соглашение о налоговой оговорке заключается на основе добровольности и взаимного доверия.

Рассматривая содержание налоговой оговорки в форме заверения об обстоятельствах, следует отметить, что к ним могут относиться любые данные, как связанные с предметом договора, так и не касающиеся его, но имеющие существенное значение для его заключения, а в случае если утверждение окажется ложным, то заверившая в правдивости такого утверждения сторона компенсирует другой стороне понесенные убытки. Основанием для их взыскания будет являться решение налогового органа о начислении налогов, штрафов, пеней, налогоплательщику, которое, полагаем, должно быть обжаловано в судебном порядке, так как судебная практика придерживается положения, что «налогоплательщик обязан соблюсти все требования законодательства и не может перелагать риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента»[434], и

---

[432] См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.05.2022 № Ф08-3821/2022 по делу № А53-23437/2021; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.09.2021 № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.02.2023 № Ф05-35263/2022 по делу № А40-285758/2021; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2021 № Ф07-10319/2021 по делу № А21-4649/2020.

[433] Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2022 № А27-23326/2020 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[434] Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 02.06.2022 № Ф08-4614/2022 по делу № А53-25625/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

только в случае отказа в его удовлетворении у налогоплательщика возникает право на предъявление возмещения убытков к своему контрагенту.

Одним из первых судебных прецедентов по взысканию убытков с налогоплательщика, причиненных недостоверностью заверений об обстоятельствах, является судебное дело по иску ООО Торговый дом «Риф» к ООО «Агробизнес». Было установлено, что общество не предоставило торговому дому соответствующие действующему законодательству РФ первичные документы, которые бы позволили ему реализовать право на налоговый вычет, тем самым дав недостоверные заверения (гарантии) о том, что у него имеется первичная документация по совершенным сделкам[435]. Кроме того, суд отметил, что сумма неполученных налоговых вычетов может быть квалифицирована в качестве понесенных правомочной стороной убытков[436]. В данном случае суд, установив недостоверность заверений налогоплательщика, взыскал убытки с его контрагента по договору в сумме неполученных налоговых вычетов.

Заключение налоговой оговорки в форме соглашения о возмещении потерь имеет свои особенности, а именно согласно ст. 406.1 ГК РФ не требует доказывания причинно-следственная связь между потерями и обстоятельствами, которое вызвало их наступление.

Несмотря на вышеуказанную норму, анализируя судебную практику, следует отметить, что суды, применяя ст. 406.1 ГК РФ, требуют установления связи между расходами налогоплательщика и наступлением соответствующего обстоятельства (причины потерь), под которым рассматривается решение налогового органа[437].

Следовательно, при наличии соглашения о налоговой оговорке в случае наступления определенных в договоре обстоятельств либо недостоверности заверений, налогоплательщику возмещаются его контрагентом налоги, штрафы, пени, начисленные ему на основании решения налогового органа.

---

[435] См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2017 № А53-22858/2016 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[436] См.: Там же.

[437] См: абз. 1, 2, 3 пункта 15 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств».

По мнению В. В. Воинова, «подписывая налоговую оговорку, налогоплательщик повышает для себя стандарт доказывания своей добросовестности»[438], что требует от многих налогоплательщиков не только подписания условий налоговой оговорки в договоре, но и предоставление сведений, составляющих его налоговую тайну для публикации на определенных информационных ресурсах[439]. Доступ к указанным ресурсам получают налогоплательщики, присоединившиеся к Хартиям добросовестного налогоплательщика и зарегистрированные пользователи таких ресурсов как белый.фм радо.рус[440]. Данные правовые инструменты были разработаны при участии ФНС России в рамках концепции «Системы управления поведением налогоплательщиков (далее — СУП)» для тех отраслей, где существовали массовые схемы ухода от налогов (фармацевтический, ювелирный, алкогольный, клининговый сектора, дистрибуция *IT*, бытовой техники и электроники). Ее участники, подписывая хартию, принимают обязательства отказаться от недобросовестного поведения, что предусматривает соблюдение ими правил ведения бизнеса, таких как: отказ от получения конкурентного преимущества за счет неуплаты налоговых платежей или участия в схемах организации незаконного возмещения НДС и направлено на создание препятствий по вовлечению их в такие схемы.

В настоящий момент заключены хартии в различных отраслях экономики. Так, к Хартии в сфере оборота сельскохозяйственной продукции присоединилось 9 381 участников[441], к Хартии добросовестного участника ВЭД[442] — 3 163 участника, к Хартии участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом — 7985 участников[443].

---

[438] *Воинов В. В.* Информационное сопровождение налоговых оговорок // Налоговед. 2021 № 6 (210). 2021. С. 39.

[439] См.: Приказ ФНС России от 14.11.2022 № ЕД-7-19/1085@ «Об утверждении документов, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 и пунктом 2.3 статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации»/документ опубликован не был // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 02.12.2024).

[440] См.: Инфоресурс ФМ : сайт. URL: https://xn--e1afncfmbhbsgh.xn--p1acf/ (дата обращения: 10.10.2024).

[441] См.: Хартия АПК : сайт. URL: https://xn----7sbb4am3adqy8h.xn--p1ai/uchastniki (дата обращения: 18.04.2024).

[442] См.: Хартия добросовестного участника ВЭД. Вступать или нет? // Правый Берег — Логистика : сайт. URL: https://www.pb-logistics.ru/news/hartiya-dobrosovestnyih-uchastnikov-ved-vstupat-ili-net/ (дата обращения: 18.04.2024).

[443] См.: Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом // Хартия АТС : сайт. URL: https://xn----7sbb4a2bjddu8h.xn--80ai4af.xn--p1acf/o-hartii/ (дата обращения: 18.04.2024).

Вышеуказанные информационные ресурсы позволяют налогоплательщику проверить подлинность налоговых оговорок, выданных налогоплательщику, что свидетельствует о ее транспарентности.

Анализ судебной практики показывает, что суды могут отказать в реализации права налогоплательщику в возмещении убытков при наличии налоговой оговорки в связи с несоответствием налогоплательщика критерию добросовестности. Это может быть отказ в удовлетворении требований в связи с отсутствием реальных финансово-хозяйственных операций, при реализации которых у налогоплательщиков возникает право на получение налогового вычета[444], либо отказ от выполнения обязательств по договору, если налогоплательщик знал заранее о налоговых претензиях к кредитору[445], то есть в связи с отсутствием добросовестности со стороны налогоплательщика.

Как упоминалось в третьем параграфе первой главы настоящего исследования, понятие добросовестности связывается с законопослушным поведением налогоплательщика и подлежит рассмотрению в субъективном смысле — «знал субъект о каких-либо обстоятельствах» и в объективном смысле — «как вполне определенное — недопущение обмана, принуждения»[446].

В данном случае понятие добросовестности налогоплательщика имеет более узкое содержание и может быть рассмотрено как его поведение, предусматривающее экономические обоснованные действия, совершенное им на основании данных, предоставленных его контрагентом и проверенных налогоплательщиком в общедоступных, открытых источниках информации.

Следовательно, если налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при заключении налоговой оговорки, то в праве на возмещения убытков ему будет отказано.

---

[444] См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.04.2019 № Ф08-1813/2019 по делу № А53-17096/2018; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2021 № Ф09-9123/20 по делу № А60-68922/2018; Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.09.2023 № Ф04-3363/2023 по делу № А70-20396/2022.

[445] См.: Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2019 № 19АП-4837/2019 по делу № А36-2296/2019.

[446] *Савсерис С. В.* Указ. соч. С. 9.

Е. Л. Васянина отмечает, что применение инструмента налоговой оговорки «приводит к конкуренции частноправовых конструкций и закрепленных в НК РФ административных процедур»[447], с чем нельзя согласиться, так как данный правовой инструмент не переносит налоговую ответственность на проблемного налогоплательщика, по вине которого возник разрыв в налоговых связях, но ее применение помогает добросовестному налогоплательщику предотвратить наступление нежелательных для него последствий и нивелирует налоговые риски. Положительным моментом применения этого инструмента является то, что участники финансово-хозяйственной деятельности подходят ответственно к выбору своих контрагентов, запрашивая у них определенную информацию, а также осуществляя ее поиск в открытых источниках.

Исходя из изложенного, применение соглашения о налоговой оговорке для возмещения убытков возможно при соблюдении определенных условий, к которым относятся:

- согласование налоговой оговорки в договоре;
- наличие расходов (убытков) у налогоплательщика, возникших в связи с решением налогового органа;
- добросовестное поведение налогоплательщика.

Таким образом, реализация досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков возможна с помощью использования гражданско-правовых инструментов возмещения потерь или заверения об обстоятельствах посредством заключения соглашения о налоговой оговорке на основе добровольности, взаимного доверия и транспарентности.

В соответствии с соглашением о налоговой оговорке обязанная сторона обеспечивает возмещение убытков налогоплательщику в размере сумм, предъявленных ему на основании решения налогового органа, обжалованного в установленном досудебном и судебном порядке.

---

[447] *Васянина Е. Л.* Универсальные юридические конструкции в налоговых отношениях // Финансовое право. 2023. № 11. С. 35.

Установлено, что применение налоговой оговорки возможно при условии добросовестности налогоплательщика, под которой понимаются его поведение, предусматривающее экономические обоснованные действия, совершенные им с учетом осмотрительности на основании данных, предоставленных его контрагентом и проверенные им в общедоступных, открытых источниках информации.

Сложное в применении налоговое законодательство вынуждает налогоплательщиков обращаться за профессиональной помощью к специалистам, оказывающим услуги по налоговому консультированию. А. В. Кобылянский отмечает, что «налоговому консультированию отводится важная роль в предупреждении нарушений налогового законодательства»[448]. Следовательно, еще до возникновения налогового конфликта налоговые консультанты способны дать оценку предполагаемой экономической сделке или организации бизнеса налогоплательщика и предусмотреть нивелирование рисков налогоплательщика.

В науке налоговое консультирование рассматривается в нескольких аспектах. Н. Н. Денисов рассматривает налоговое консультирование с позиции системного подхода как «рыночно ориентированную систему, которая регулирует финансовые интересы органов государственной власти и экономических субъектов с целью их гармонизации»[449], что подчеркивает его роль в экономической деятельности государства как с позиции защиты публичного, так и частного интереса. А. А. Пилипенко рассматривает налоговое консультирование с позиции деятельностного подхода и определяет его как «деятельность независимых субъектов по оказанию содействия в своевременной и полной уплате налоговых платежей участникам налоговых отношений[450]. Как нами упоминалось во второй главе настоящего исследования, уплата налогов налогоплательщиком предупреждает возникновение конфликтной ситуации, чему способствует

---

[448] *Кобылянский А. К.* Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования // Финансовые исследования. 2012. № 1. С. 83.

[449] *Денисов Н. Н.* Снижение рисков налогового консультирования : автореф. дис. … канд. экон. наук. М., 2012. С. 6.

[450] См.: *Пилипенко А. А.* Налоговое консультирование: теоретическое и прикладное осмысление // Финансовое право. 2020. № 11. С. 26.

реализация указанной деятельности налогового консультанта. Другие ученые, в частности М. В. Аракелова, рассматривают налоговое консультирование «в качестве альтернативной формы досудебного урегулирования»[451], а Е. В. Килинкарова — как «один из инструментов защиты прав налогоплательщиков»[452], что является абсолютно верным, так как налоговое консультирование может быть превентивным правовым средством досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В Российской Федерации специальное законодательное регулирование налогового консультирования как деятельности отсутствует, соответствующие услуги осуществляют различные специалисты: налоговые консультанты, бухгалтеры, аудиторы, адвокаты, юристы. Налоговое консультирование, которое оказывается вышеуказанными специалистами, осуществляется на основании общих положений, закрепленных в ст. 29 НК РФ об уполномоченном представителе налогоплательщика.

В 2015 году в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов[453] предлагалось снизить риски налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, но до настоящего времени данный механизм не введен.

При этом необходимо отметить, что с 1 марта 2022 года введен в действие профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам»[454], согласно которому установлены требования к образованию и обучению, к опыту практической работы налогового консультанта, что позволит лицам, которым требуется данная услуга, руководствоваться данными рекомендациями при выборе специалиста.

---

[451] См.: *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающие из налоговых правоотношений :. дис. … канд. юрид. наук. М., 2017. С. 9.

[452] *Килинкарова Е. В.* Указ. соч. С. 214.

[453] Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[454] См.: Приказ Минтруда России от 12.10.2021 № 722н «Об утверждении профессионального стандарта “Консультант по налогам и сборам”» (зарегистрировано в Минюсте России 16.11.2021 № 65840) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

К сожалению, в законодательстве отсутствует определение правового статуса выдаваемых налоговым консультантом заключений, отсутствуют гарантии деятельности налогового консультанта в части защиты налоговой тайны, не определен его правовой статус участия в суде (в качестве свидетеля или эксперта), что порождает ряд проблем, связанных с защитой прав и законных интересов налогоплательщиков. Проводя аналогию с адвокатом, в отношении которого проведение оперативно-розыскных мероприятий и следственных действий допускается только на основании судебного решения, в отношении налогового консультанта таких правовых гарантий нет. Следовательно, предметы и документы налогоплательщика, которые предоставлены налоговому консультанту, могут быть использованы в качестве доказательств обвинения в отношении налогоплательщика, что недопустимо, так как нарушает право налогоплательщика на защиту. Также отсутствует законодательное закрепление правил поведения налогового консультанта при конфликте интересов между его клиентами.

Необходимо отметить, что в некоторых развитых зарубежных странах имеется правовое регулирование налогового консультирования.

В частности, Законом ФРГ о налоговых консультациях[455] предусмотрено регулирование налогового консультирования и установлены обязательные требования как к деятельности, так и к лицам, оказывающим данные услуги (образование, стаж работы). Кроме этого, установлено, обязательное страхование налогового консультанта от имущественных убытков, причиненных консультируемому лицу, к которым прежде всего относятся убытки, вызванные некачественной работой налогового консультанта[456].

Большая роль налогового консультанта состоит в оказании услуг при подготовке запроса о мотивированном мнении налоговой администрации при планировании или совершении сделок (их структурировании) и в препятствовании агрессивного налогового планирования, что помогает налогоплательщику

---

[455] См.: Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735) Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist // Bundesministerium der Justiz : site. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/stberg/StBerG.pdf (дата обращения: 21.11.2024).

[456] См.: *Буссе Р.* Правовое регулирование института налогового консультирования в других странах // Налоговед. 2015. № 2. С. 85.

избежать привлечения к уголовной ответственности и стимулирует его использовать законные способы налоговой оптимизации.

Так, в 2018 году ОЭСР выпустила правила раскрытия информации, согласно которым юристы, бухгалтеры, финансовые консультанты должны уведомлять налоговые органы о любых схемах, создаваемых ими для своих клиентов[457]. По мнению организации, наличие такого механизма поможет избежать налогоплательщику обвинения в уклонении от уплаты налогов. Необходимо отметить, что в некоторых странах ОЭСР данные правила уже действуют.

В Великобритании в соответствии с правилами раскрытия информации о налоговых схемах налогоплательщики (либо лица их представляющие) должны предоставить в Службу налогов *HMRC* информацию о схемах уклонения в течение пяти дней после того, как схемы становятся доступными или реализуются. Обычно лицо, предоставляющее информацию, признается инициатором схемы — человеком, который разрабатывает или продает ее. Пользователь схемы должен затем сообщить код схемы в *HMRC*, как правило, при подаче налоговой декларации или с помощью соответствующих форм, разработанных налоговым ведомством[458]. Это не означает, что налоговое ведомство одобряет данный вид схемы, однако не уведомление о ее использовании приведет к значительным штрафам для налогоплательщика. Данный подход может быть использован и применительно к регулированию в РФ.

Исходя из изложенного, роль налогового консультанта при подаче налоговой отчетности очень важна. И. И. Кучеров отмечает, что «налоговое консультирование — это мощное профилактическое средство предупреждения уклонения от уплаты налогов»[459]. Налогоплательщик может не предполагать, что он использует схему уклонения от уплаты налогов, но при этом будет привлечен к ответственности налоговым органом за не уведомление о ее использовании.

---

[457] См.: Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures // OECD : site. URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm (дата обращения: 24.03.2025).

[458] См.: Disclosure of tax avoidance schemes // GOV.UK : site. URL: https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview/ (дата обращения: 24.03.2025).

[459] *Кучеров И. И.* Налоги не боевой рубеж, а возможность для сотрудничества // Налоговед. 2008. № 11. С. 8.

Следовательно, рассматривая налоговое консультирование как тенденцию в развитии досудебной защиты прав налогоплательщиков, необходимо определить те виды услуг, которые может оказывать налоговый консультант.

Полагаем, что это могут быть консультационные и информационные услуги в сфере отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по стратегическому налоговому планированию; по оценке налоговых рисков, по порядку применения налоговых льгот, в том числе налоговых вычетов; по составлению налоговой отчетности. Кроме того, услуги по подготовке документов, подлежащих представлению консультируемыми лицами в налоговые органы, в том числе представление налоговой отчетности, а также по представлению интересов консультируемых лиц в налоговых органах по вопросам, регулируемым законодательством о налогах и сборах, также следует рассматривать как услуги по налоговому консультированию[460].

Исходя из перечисленного, можно выделить следующие виды деятельности, которые может осуществлять налоговый консультант:

- оказание налоговых консультаций;

- подготовка налоговой отчетности;

- представление интересов налогоплательщиков лиц в налоговых органах по вопросам, регулируемым законодательством о налогах и сборах.

Несмотря на проблемы, которые связаны с отсутствием правового регулирования налогового консультирования, полагаем, что обращение налогоплательщика к налоговому консультанту и оказание им услуг помогает предупредить нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков.

С развитием цифровых технологий налоговое консультирование реализуется не только в традиционном режиме, но и в режиме онлайн. Среди проектов в этой сфере, разработанных ФНС России, можно назвать цифровой проект «Диалог с налогоплательщиком», реализация которого была завершена в 2019 году[461].

---

[460] См.: ст. 1 проекта федерального закона № 529626-6 «О налоговом консультировании» (снят с рассмотрения) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[461] См.: Диалог с налогоплательщиком // Фонд президентских грантов : сайт. URL: https://xn--80afcdbalict6afooklqi5o.xn--p1ai/public/application/item?id=28e1b6e6-3298-43d1-9a88-b43db243e4b4 (дата обращения: 01.02.2024).

Соответствующий сервис направлен на повышение гарантий защиты прав налогоплательщика с использованием новых технологий. Мобильное приложение «Диалог с налогоплательщиком» представляет собой удобный сервис, который позволяет налогоплательщикам в режиме онлайн получать консультации при нарушениях их прав и законных интересов.

Необходимо отметить некоторые недостатки сервиса мобильного приложения «Диалог с налогоплательщиком». Пользователь предоставляет информацию о нарушении своих прав и получает ответ, в том числе содержащий налоговую консультацию. При этом налогоплательщик не обладает достаточной информацией о лице, оказывающем налоговую консультацию, о его квалификации, о способах защиты прав при некачественном оказании услуги. Это может снизить доверие и интерес пользователя к ресурсу.

Полагаем, что основным фактором, который существенно тормозит развитие налогового консультирования, является отсутствие на законодательном уровне ответственности налоговых консультантов за свою деятельность.

Несмотря на правовой пробел в указанном регулировании, налогоплательщики обращались в суды с исками к налоговым консультантам о взыскании с них сумм за ненадлежащее исполнение услуг.

Судебная практика по данному вопросу на настоящий момент не носит систематического характера, но определенная закономерность в признании или в отказе требований налогоплательщика выглядит следующим образом. В случае если не установлена причинная связь между оказанной услугой и понесенными налогоплательщиками убытками[462] в исках налогоплательщикам было отказано, а в тех случаях, когда налогоплательщику удалось доказать недобросовестность исполнителя в оказании услуги и понесенные им убытки, как результат некачественных услуг, то они были взысканы с исполнителя[463].

---

[462] См.: Постановление ФАС Уральского округа от 07.07.2010 № Ф09-4607/10-С5 по делу № А47-8999/2009; Постановление ФАС Московского округа от 01.04.2004 № КГ-А40/1386-04; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.12.2006 по делу № А82-12850/2005-36.

[463] См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.01.2011 по делу № А75-3084/2010; Постановление ФАС Московского округа от 18.07.2012 по делу № А40-4373/12-27-38.

Кроме того, отдельно необходимо упомянуть Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13.02.2024 № 305-ЭС23-18507 по делу № А40-111577/2022, которое, полагаем, будет носить прецедентный характер по спорам о взыскании с налоговых консультантов убытков налогоплательщика. Согласно обстоятельствам дела, между ООО «Посуда-Центр сервис» и компанией, оказывающей налоговое консультирование, был заключен договор оказания консультационных услуг. Использование оказанных услуг консультационной компанией по применению методики выявления и списания товарных потерь привело к тому, что по результатам налоговой проверки ООО «Посуда-Центр сервис» было привлечено к налоговой ответственности. Рассмотрев дело, суд высказал следующую позицию о том, что исполнитель отвечает перед заказчиком за полезность своих действий или деятельность, и в этом состоит предпринимательский риск консультанта. При этом для привлечения консультанта к имущественной ответственности следует установить факт непрофессионализма либо отсутствие в его действиях разумности и осмотрительности при использовании своих знаний. Полагаем, что данная позиция, с одной стороны, повысит качество налогового консультирования, а с другой — даст возможность налогоплательщикам способ защиты от недобросовестного оказания консультационных услуг.

Исходя из изложенного, налоговое консультирование способствует снижению налоговых рисков налогоплательщика, что позволяет рассматривать его в качестве тенденции развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в форме их обращения к Уполномоченному при Президенте РФ по защите прав предпринимателей (далее — Уполномоченный по защите прав предпринимателей) заслуживает особого внимания.

Становление и развития деятельности Уполномоченного по защите прав предпринимателей в РФ начинается с 2012 года[464], а в 2013 году был принят Федеральный закон от 07.05.2013 № 78-ФЗ «Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации»[465] (далее — Закон № 78-ФЗ), который является правовой основой их деятельности. В настоящее время уполномоченные по защите прав предпринимателей действуют во всех 85 субъектах РФ[466].

Рассматривая введение в правовую систему РФ защиты в виде учреждения уполномоченных по защите прав предпринимателей, ученые отмечают, что это было обусловлено как «необходимостью оказания квалифицированной помощи субъектам предпринимательской деятельности в условиях бюрократии»[467], так и в целях «совершенствование процедур и механизмов защиты прав и свобод»[468].

Применительно к налоговым правоотношениям, вышеуказанное мнение означает, что по мере развития общества у государства возникла потребность, помимо судебной и иных видов защит, ввести дополнительный механизм, который позволял бы лицам, чьи права могут быть подвергнуты нарушению или нарушены, обратиться за их защитой, в том числе и в сфере налогообложения.

На законодательном уровне, в соответствии со ст. 4 Закона № 78-ФЗ налогоплательщик при нарушении его прав и законных интересов имеет право подать жалобу Уполномоченному по защите прав предпринимателей.

Спектр вопросов в сфере налогообложения, которые рассматриваются Уполномоченным по защите прав предпринимателей, чрезвычайно широк, к ним можно отнести:

- нарушение сроков рассмотрения материалов налоговых проверок;

- применение мероприятий налогового контроля, не установленных нормами законодательства о налогах и сборах, (допрос, приглашение на комиссию по

---

[464] См.: Указ Президента РФ от 22.06.2012 № 879 «Об Уполномоченном при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей» // СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3509.

[465] См.: СЗ РФ. 2013. № 19. Ст. 2305.

[466] См.: Институт — 2021 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2021/1.pdf (дата обращения: 18.11.2024).

[467] *Зайков Д. Е.* Уполномоченные по защите прав предпринимателей как участники арбитражного процесса // Безопасность бизнеса. 2019. № 6. С. 9–13.

[468] *Хаманева Н. Ю.* Уполномоченный по правам человека — защитник прав граждан : монография / отв. ред. Б. Н. Топорин. М., 1998. С. 5.

легализации налоговой базы, вызов для дачи пояснений, автотребования, письма «вне формы» и т. д.);

- отсутствие определенных критериев при определении имущества в качестве движимого / недвижимого, что создает неопределенность в его налогооблагаемой базе;

- привлечение налогоплательщиков к ответственности за нарушения, допущенные их контрагентами;

- отсутствие в законодательстве однозначной трактовки определенных норм;

- обязанность сдавать предпринимателями слишком большого объема отчетности[469].

Для решения вышеуказанных и иных вопросов в сфере налогообложения Уполномоченный по защите прав предпринимателей имеет определенный набор правовых средств, которые предусмотрены в Законе № 78-ФЗ и могут быть рассмотрены как его полномочия.

В частности, с согласия заявителя Уполномоченный по защите прав предпринимателей может принимать участие в выездной налоговой проверке. Очень важным аспектом при его участии в проверках является то, что Уполномоченный по защите прав предпринимателей вправе привлекать экспертов, способных оказать содействие в их всестороннем и объективном рассмотрении (п. 6 ст. 4 Закона № 78-ФЗ). Данное полномочие, предусмотренное в совокупности с полномочием, закрепленном в подп. 3 п. 3 ст. 4 Закона № 78-ФЗ, означает, что в случае необходимости он имеет право поручать компетентным учреждениям проведение экспертизы и на ее основе осуществлять подготовку заключений, которые он может направить в орган государственной власти.

Следовательно, Уполномоченный по защите прав предпринимателей может объективно и независимо рассмотреть обращение налогоплательщика и дать свое

---

[469] См.: Институт — 2020 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2020/1.pdf (дата обращения: 19.12.2024); Институт — 2020. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2021/1.pdf (дата обращения: 19.12.2024); Доклад Президенту РФ — 2022 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2022.html (дата обращения: 19.12.2024); Доклад Президенту РФ — 2023 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2023.html (дата обращения: 19.12.2024).

заключение по конфликтной ситуации, представив дополнительные доказательства в форме заключений экспертов в обоснование своей правовой позиции, что предупредит возникновение конфликта.

Также необходимо отметить роль Уполномоченного в сфере защиты прав налогоплательщиков при реализации им деятельности в сфере нормотворчества. Например, Уполномоченным по защите прав предпринимателей в рамках решения проблемы определения пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов было предложено ввести в ст. 54.1 НК РФ механизм полной налоговой реконструкции[470]. В частности, по его мнению, необходимо ее дополнить так, чтобы «доначисление налогов не вело к двойному налогообложению»[471], то есть цель данной инициативы состоит в том, чтобы при налоговой реконструкции сделки налогоплательщика не возникало его избыточного налогообложения. К сожалению, в настоящий момент она не получила законодательного закрепления. Полагаем, что ее введение может привести к существенным улучшениям законодательного регулирования в части определения законности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиками.

Исходя из исследования деятельности Уполномоченного по правам предпринимателей, следует отметить повышение его роли в защите прав налогоплательщиков, что подтверждается данными статистики. При ее анализе рост числа обратившихся налогоплательщиков с 2017 по 2023 год увеличился в несколько раз: В частности, 2017 год — 1 513 обращений[472], 2018 год — 4 480 обращений[473], 2019 год — 3 972 обращений[474], в 2020 год — 4 075 обращений[475],

---

[470] См.: Борис Титов предложил ввести в статью 54.1 Налогового кодекса механизм полной налоговой реконструкции // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: https://ombudsmanbiz.ru/2019/11/boris-titov-predlozhil-vvesti-v-statju-54-1-nalogovogo-kodeksa-mehanizm-polnoj-nalogovoj-rekonstrukcii/#1% (дата обращения: 19.12.2024).

[471] Там же. URL: https://ombudsmanbiz.ru/2019/11/boris-titov-predlozhil-vvesti-v-statju-54-1-nalogovogo-kodeksa-mehanizm-polnoj-nalogovoj-rekonstrukcii/#1% (дата обращения: 19.12.2024).

[472] См.: Доклад Президенту РФ — 2017. Институт // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2017/pdf/1.pdf (дата обращения: 25.05.2024).

[473] См.: Доклад Президенту РФ — 2018. Институт // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2018/pdf/1.pdf (дата обращения: 25.05.2024).

[474] См.: Доклад Президенту РФ — 2019. Институт // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2019/1.pdf (дата обращения: 25.05.2024).

[475] См.: Доклад Президенту РФ — 2020. Институт // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2020/1.pdf(дата обращения: 25.05.2024).

2021 год — 4 968 обращений[476], 2022 год — 6 367 обращений[477], 2023 год —7 020 обращений[478].

Все это дает основание рассматривать обращение к Уполномоченному по защите прав предпринимателей как тенденцию в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. С другой стороны, следует отметить недостаточность использования данного способа защиты налогоплательщиками, что обусловливается в первую очередь высокой загруженностью Уполномоченного по защите прав предпринимателей в связи с широким спектром проблем, которые подлежат его рассмотрению. Как упоминалось во второй главе исследования, в некоторых странах имеется уполномоченное лицо (Служба адвокатов налогоплательщиков (США), Арбитр Службы внутренних доходов (Великобритания)), которое занимается защитой прав и законных интересов налогоплательщиков, высказывает мнения по нарушениям, которые происходят системно и затрагивают широкий круг налогоплательщиков.

Д. М. Щекин, подчеркивая высокую роль омбудсменов в защите прав налогоплательщиков, ставит вопрос о «необходимости введения в РФ налоговых защитников (омбудсменов) в структуре налоговых органов, который будет являться заместителем руководителя налогового органа соответствующего уровня»[479], то есть ученым предлагается ввести орган, аналогичный действующему в российском законодательстве институту финансового уполномоченного по защите прав потребителей[480]. Полагаем, что данный подход не может быть применен к налоговым правоотношениям, так как институт финансового уполномоченного является квазисудебным органом, решения которого подлежат принудительному исполнению. В многочисленных публикациях по данному

---

[476] См.: Доклад Президенту РФ — 2021 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2021.html (дата обращения: 25.05.2024).

[477] См.: Доклад Президенту РФ — 2022 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2022.html (дата обращения: 25.05.2024).

[478] См.: Доклад Президенту РФ — 2023 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2023.html (дата обращения 19.04.2024).

[479] *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук. С. 336, 385.

[480] См.: Федеральный закон от 04.06.2018 № 123-ФЗ «Об уполномоченном по правам потребителей финансовых услуг» // СЗ РФ. 2018. № 24. Ст. 3390.

вопросу отмечается, «что предоставление финансовому омбудсмену полномочий по досудебному рассмотрению споров соответствует общей тенденции законодательства по упрощению порядка обжалования»[481]. Необходимо отметить, что тенденция по установлению досудебного урегулирования характерна для многих отраслей законодательства, но досудебное урегулирование для налоговых конфликтов уже установлено в законодательстве, и введение должности Уполномоченного по правам налогоплательщиков (налогового омбудсмена) в рамках системы налоговых органов ставит под сомнение его независимость и беспристрастность, а также может быть рассмотрено как установление еще одной дополнительной инстанции в рамках системы налоговых органов.

В связи с происходящей в настоящее время «донастройкой» налоговой системы и увеличением налоговой нагрузки на налогоплательщиков для защиты их прав и законных интересов предлагается создать независимый орган Уполномоченного по правам налогоплательщиков (налоговый омбудсмен) вне системы налоговых органов и наделить его полномочием по рассмотрению обращений налогоплательщиков по вопросам правомерности решений (постановлений) налоговых органов, принятых по результатам досудебного урегулирования.

Для реализации указанного полномочия Уполномоченному по правам налогоплательщиков (налоговому омбудсмену) следует предоставить право на обращение в налоговый орган (к должностному лицу) с мотивированным предложением об отмене или изменению ненормативного акта налогового органа, где усматривается нарушение прав и законных интересов налогоплательщиков.

Для введения института Уполномоченного по правам налогоплательщика (налогового омбудсмена) необходимо внести изменения в НК РФ и дополнить его главой 6^1 «Уполномоченный по правам налогоплательщиков», состоящей из статьи 37^1 «Полномочия Уполномоченного по правам налогоплательщиков» следующего содержания: «Уполномоченный по правам налогоплательщиков рассматривает

---

[481] *Яковлев Д. В*. Некоторые аспекты эффективности механизма разрешения споров уполномоченным по правам потребителей финансовых услуг. Законы России. 2020 № 4. С. 74–77; *Рождественская Т. Э, Гузнов А. Г.* Особенности правового статуса финансового уполномоченного // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2018. № 10. С. 45–54; *Карамышев Д. А.* Институт налоговых омбудсменов как способ досудебного урегулирования налоговых споров // Налоги. 2024. № 3. С. 21–26.

обращения налогоплательщиков и плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов на нарушения их прав и законных интересов по результатам досудебного урегулирования, и осуществляет следующие действия:

3) принимает решение о принятии обращения налогоплательщика к рассмотрению или об отказе его рассмотрении в течение 10 дней со дня его поступления;

4) направляет в налоговые органы, а также должностным лицам, в решениях или действиях (бездействиях) которых усматриваются нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков, мотивированные предложения, содержащие рекомендации по их устранению».

Таким образом, в рамках рассмотрения данного параграфа к тенденциям в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков относятся:

1) применение налогоплательщиками гражданско-правовых инструментов для возмещения убытков, связанных с привлечением его к налоговой ответственности;

2) развитие примирительных процедур (налогового консультирования и обращения к Уполномоченному по защите прав предпринимателей) для превенции и разрешения налоговых конфликтов при проведении проверок и при досудебном урегулировании в налоговых органах.

3.2. Направления совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в Российской Федерации

В программе «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»[482] отмечается, что любое реформирование налоговой системы, невозможно без соблюдения баланса интересов государства и бизнеса.

[482] См.: п. 5 направления (подпрограммы) «Развитие налоговой и таможенной системы и регулирование производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров» программы «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утв. Постановлением Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 // СЗ РФ. 2014. № 18 (Ч. III). Ст. 2166.

Данное положение может быть полностью отнесено и к совершенствованию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Для обеспечения баланса частных и публичных интересов необходима не только реализации участниками досудебной защиты правовых средств, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах и в смежном законодательстве, но и установление доверия между ними. Признание доверия как принципа построения налоговых правоотношений во многом связано с Постановлением Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П, согласно которому «изменение законодателем ранее установленных правил, должно осуществляться таким образом, чтобы соблюдался принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства»[483], что предполагает сохранение разумной стабильности правового регулирования.

Принцип доверия рассматривается учеными как «доверие налогоплательщика к закону и к действиям государства»[484], который следует рассматривать с позиции «доктрины законных ожиданий», под которой понимается «стремление предотвратить злоупотребление властью»[485], что в налоговых правоотношениях связывается с добросовестным исполнением налоговым органом своих обязанностей и обязывает его соблюдать права и законные интересы налогоплательщиков.

По мнению С. А. Ядрихинского, «концепция законных ожиданий часто коррелирует с моделью поведения налогового органа и выражается в том, что если у налогового органа не было претензий в течение длительного периода времени, то у налогоплательщика формируются определенные правомерные ожидания касательно законности своего поведения»[486], что является абсолютно

---

[483] Пункт 3.2. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества “Флот Новороссийского морского торгового порта”» // СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7532.

[484] *Журавлева О. О.* Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере // Налоговед. 2018. № 9. С. 24–25; *Пилипенко А. А.* Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства: налоговые аспекты // Налоги.2020. № 1. С. 20.

[485] *Ядрихинский С. А.* Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2022. С. 158.

[486] Там же. С. 163.

обоснованным и говорит об определенности налогообложения для налогоплательщика.

Одним из самых известных казусов, когда не оправдались правомерные ожидания налогоплательщика, является дело ООО «Орифлэйм Косметикс»[487], который являлся региональным подразделением мультинациональной группы компаний Орифлэйм (Орифлэйм Косметик С. А. (Люксембург). По договору коммерческой субконцессии ему были переданы исключительные права на косметическую продукцию вышеуказанной группы компаний. В соответствии с договором за использование комплекса исключительных прав, ООО «Орифлэйм Косметикс», было обязано ежемесячно перечислять материнской компании лицензионное вознаграждение по ставке 5 % от суммарной выручки, а также 98,4 % полученного налогоплательщиком дохода. При этом налогоплательщик на основании подп. 37 п. 1 ст. 264 НК РФ включал указанные суммы в состав расходов налога на прибыль. Данная организация бизнеса у налогоплательщика осуществлялась в течение почти 20 лет, и со стороны налоговых органов к ней не было претензий, поэтому у налогоплательщика могли возникнуть правомерные ожидания в законности пользовании указанными льготами. Однако в 2014 году налоговый орган квалифицировал деятельность налогоплательщика как зависимого агента, осуществляющего ее через постоянное представительство, которое в силу п. 2 ст. 306 НК РФ не должно уплачивать головному подразделению вознаграждение за использование комплекса интеллектуальных прав и доначислил ему налог на прибыль и НДС, так как, по мнению судов, «такое структурирование бизнеса являлось недопустимым инструментом налоговой оптимизации»[488]. Не вдаваясь в оценку законности организации бизнеса группы компаний Орифлэйм, необходимо отметить, что налогоплательщик в определенной степени сам был связан данной линией поведения в силу того, что ранее проведенные проверки фактически подтверждали ее законность и обоснованность.

---

[487] См.: Постановление ФАС Московского округа от 11.06.2015 № Ф05-6722/2015 по делу № А40-138879/14.
[488] Определение Верховного Суда РФ от 14.01.2016 № 305-КГ15-11546 по делу № А40-138879/14.

В первой главе настоящего исследования установлено, что законным интересом налогоплательщика является налоговая оптимизация. В настоящее время в законодательстве о налогах и сборах установлено большое количество льгот и налоговых режимов, которые предусматривают более низкое налогообложение для различных категорий налогоплательщиков[489]. В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025–2026 годов упоминается 35 инвестиционных и преференциальных налоговых режимов[490], предоставляющих налоговые льготы. В случае реализация налогоплательщиком своего права на льготу, принцип доверия предусматривает добросовестность действий налогоплательщика. При этом их применение часто способствует возникновению конфликтных ситуаций.

Следовательно, одним из направлений является совершенствование превентивной формы защиты и разработка правовых инструментов, которые предотвратят возникновение конфликтной ситуации до обжалования решения, действия (бездействия) налогового органа.

Одним из таких правовых инструментов предупреждения возникновения конфликтной ситуации является индивидуальное информирование налогоплательщика, которое предоставляет налоговый орган по его запросу по конфликтной ситуации либо планируемой сделке, который был подробно рассмотрен во второй главе настоящего исследования и было предложено предоставить полномочия территориальным органам ФНС России по информированию налогоплательщиков о применении законодательства России в рамках ФНС России на платной основе.

Ученые отмечают, что «доверие в налоговых правоотношениях играет важнейшую роль при поиске баланса между частными и публичными интересами и позволяет вводить более совершенные модели регулирования налоговых отношений»[491], что соответствует необходимости введения в законодательство о

---

[489] См.: *Цветкова Е. А*. Налогообложение инновационных компаний в России // Налоги. 2020. № 5. С. 23–27.

[490] См.: Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов, утв. Минфином России // Минфин России : сайт. URL://https://minfin.gov.ru/ (дата обращения: 28.09.2023).

[491] *Щекин Д. М*. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук. С. 291.

налогах и сборах «таких форм досудебной защиты, которые предусматривают сотрудничество государства в лице налогового органа и налогоплательщика»[492] и позволяет говорить о совершенствовании альтернативной формы досудебной защиты в части развития примирительных процедур.

В последнее время в диссертационных исследованиях по вопросам, посвященным альтернативным способам разрешения споров, отмечается, что «происходит интеграция юрисдикционных и неюрисдикционных процедур при рассмотрении различных категорий споров»[493], что требует совершенствования законодательства о налогах и сборах. Другие ученые придерживаются иной точки зрения. В. М. Зарипов отмечает, что «судебная защита прав налогоплательщиков неэффективна»[494]. Д. М. Щекин утверждает, что при разрешении налоговых споров в судебных органах «достаточно часто происходит искажение фактических обстоятельств дела и предъявляются требования, которые не установлены нормами НК РФ»[495].

Как отмечалось в настоящем исследовании, добросовестному налогоплательщику гарантируется защита прав и законных интересов при условии его отказа от создания формального документооборота, организации схем ухода от налогообложения. Данный подход к критерию добросовестности налогоплательщика подтверждается правовыми позициями высшей судебной инстанции, согласно которой «если налогоплательщик уменьшал налоговую обязанность за счет организации формального документооборота с участием “технических” компаний, то невозможно его уравнение с теми налогоплательщиками, которые просто не проявили должной осмотрительности»[496]. Следовательно, налогоплательщик, который путем незаконной налоговой экономии причинил вред публичному интересу, не является

---

[492] Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке. С. 6.

[493] *Полтавцева А. В*. Указ. соч. С. 139; *Алексеева Т. В.* Указ. соч. С. 50.

[494] *Зарипов В. М*. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? // Закон. 2021. № 5. С. 48–53.

[495] *Щекин Д. М*. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук. С. 364–365.

[496] Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019/

добросовестным, поэтому защита прав и законных интересов ему не может быть предоставлена.

Исходя из изложенного, утверждение о неэффективности судебной защиты не может быть признано верным, так как, напротив, добросовестный налогоплательщик имеет возможность защитить в суде свои права, в том числе используя альтернативные формы защиты.

Уровень развития любой системы определяется тем, насколько она является вариативной и многоканальной и дает возможность выбора правовых средств для защиты прав и законных интересов налогоплательщика, поэтому полагаем, что актуальное направление совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков — это возможность использования ее альтернативной формы и развитие иных примирительных процедур, которые требуют соответствующего правового регулирования. В данном контексте следует согласиться с мнением И. Е. Кабановой, которая отмечает, что «основная функция государства состоит в формировании институциональных условий для экономической деятельности»[497], что применительно к настоящему исследованию говорит о необходимости совершенствования законодательства о налогах и сборах в части более детального урегулирования форм досудебной защиты.

Как было отмечено во второй главе настоящего исследования, применение альтернативных форм защиты требует внесения существенных изменений в законодательство о налогах и сборах, как в части введения процедуры медиации, так и совершенствования иных примирительных процедур на различных этапах взаимодействия налогового органа и налогоплательщика. По мнению специалистов, «альтернативные механизмы урегулирования любых публично-правовых споров определяют будущее каждого государства»[498]. При этом их актуальность обусловливается тем, что способы «механической» разгрузки судов

---

[497] *Кабанова И. Е.* «Правовое воздействие публичных субъектов на экономические отношения на примере некоторых аспектов отношений собственности» // Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики : монография / отв. ред. В. А. Вайпан, М. А. Егорова. М., 2017. С. 143.

[498] *Воробьев И. А.* Налоговая медиация: опыт и перспективы внедрения // Проблемы экономики и юридической практики. 2023. Т. 19. № 5. С. 37.

исчерпали себя[499] и видится целесообразной реализация предложений, изложенных в настоящем исследовании, по данному вопросу, следующим образом:

- внесение изменений в НК РФ, закрепляющих право налогоплательщика и обязанность налогового органа на проведение медиации;

- внесение изменений в Закон о процедуре медиации, предусматривающий распространение медиации на публичные отношения, затрагивающие публичный интерес и установление повышенных требований к налоговому медиатору;

- внесение изменений в НК РФ о предоставлении возможности налогоплательщику и налоговому органу до обращения в судебный орган заключить досудебное соглашение при участии посредника или без его участия.

Альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков требует особого внимания к лицам, оказывающим услуги как в сфере медиации, так и налогового консультирования, их профессиональной ответственности, что предполагает совершенствования правового регулирования. Вышеуказанные факторы обусловливают необходимость развития диалога не только между налогоплательщиком и налоговым органом, но и различными институтами гражданского общества, к которым относятся Коллегия медиаторов при Торгово-промышленной палате, Палата налоговых консультантов и иные организации. В данном контексте следует отметить их роль в общественном обсуждении законопроектов в указанной сфере, а также в разработке профессиональных стандартов для медиаторов и налоговых консультантов.

Развитие взаимодействия указанных институтов гражданского общества с органами публичной власти по социально значимым вопросам, к которым, безусловно, относится досудебная защита, является элементом национальной безопасности[500] и способствует становлению разрешению конфликтных ситуаций на основе сотрудничества между участниками. Основные вопросы по разрешению конфликтных ситуаций посредством налогового консультирования и обращения к

---

[499] *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : дис. … канд. юрид. наук. С. 203.

[500] См.: подп. 5 п. 47 Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации».

Уполномоченному по правам предпринимателей были рассмотрены в предыдущем параграфе, что позволило сделать вывод о необходимости совершенствования законодательства о налогах и сборах по следующим направлениям:

- разработать Федеральный закон о налоговом консультировании, где определить виды налогового консультирования, правовые гарантии деятельности налогового консультанта, пределы его ответственности;

- ввести должность Уполномоченного по правам налогоплательщиков посредством внесения изменений в НК РФ и определить его полномочия в сфере досудебного урегулирования.

Руководитель ФНС России Д. В. Егоров, неоднократно говорил о необходимости создания эффективного механизма по предупреждению налоговых конфликтов на основании взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов[501], подчеркивая, что стратегической целью работы налоговых органов является минимизации конфликтности в сфере налоговых правоотношений.

Следует отметить, что, по мнению налоговых органов, основной причиной возникновения конфликтов является: нарушения процедуры проведения налоговых проверок (отсутствие уведомления о проведении налоговой проверки); некачественные исходные данные (неверная кадастровая стоимость) и их отсутствие (отсутствие протоколов осмотра, допросов свидетелей); неправильное применение норм права (противоречие позиции налоговых органов, судебной практике); неверная оценка исходных данных (неверная квалификация договора); применение ненадлежащих норм права (применение российского законодательства, подлежащего применению, когда подлежит применение международный договор). Выявление их причин, как отмечает И. В. Бит-Шабо, «повышает эффективность процедуры досудебного урегулирования»[502]. Полагаем, что изучение причин возникновения налоговых конфликтов, способствует их

[501] См.: Даниил Егоров: ФНС России продолжит внедрять современные технологии в налоговое администрирование // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9520427/ (дата обращения: 23.04.2024).

[502] *Бит-Шабо И. В*. Указ. соч. С. 109.

предупреждению и разработке механизмов, которые будут направлены на совершенствование законодательного регулирования данной сферы.

Налоговые органы сообщают о неуклонном снижении количества подаваемых жалоб. Так, в 2018 году было подано 36,6 млн жалоб, 2019 — 33,4 млн, 2020 — 30,8 млн, 2021 — 30, 5 млн, 2022 — 30,2 млн, 2023 — 29,9 млн, 2024 — 29,3 млн[503]. По их мнению, причиной такого снижения является обратная связь с налогоплательщиком, что позволяет налоговому органу уменьшить количество подаваемых жалоб.

Несмотря на развитие доверительного подхода в налоговых правоотношениях, по мнению М. Р. Пинской, «в поиске компромисса между различными подходами к пониманию справедливости определенную роль играет значимость принуждения»[504], что обусловливает рассмотреть направление совершенствования досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц.

Важным фактором защиты, по мнению А. Р. Султанова, является ее своевременность[505], но, как отмечается многими учеными, возражения и жалобы налогоплательщика рассматриваются налоговыми органами часто формально[506], что не позволяет реализовать досудебную защиту в полном объеме. Как отмечалось выше, одним из проявлений баланса публичного и частного интереса при реализации досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является обязанность публичного субъекта соблюдать права и законные интересы других участников налоговых правоотношений, что предполагает учет их мнения при проведении мероприятий налогового контроля и досудебном обжаловании.

В п. 15 Письма ФНС России от 07.08.2013 № СА-4-9/14460@ «Рекомендации о порядке организации работы налоговых органов» отмечается, что ответ на

---

[503] См.: ФНС России : сайт. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/dosudebnoe/dosudeb_dev.pdf (дата обращения: 23.02.2025). С. 13.

[504] *Пинская М. Р.* Развитие налогового федерализма в России: Монография. М., 2010. С. 105.

[505] См.: *Султанов А. Р.* Должная правовая процедура — гарантия всех остальных прав: К 30-летнему юбилею Конституции Российской Федерации. М., 2024. С. 306.

[506] См.: *Сасов К. А.* Судебные издержки налогоплательщика: теория и практика возмещения. М., 2018. С. 17.

жалобу «должен содержать обоснованную позицию налогового органа по каждому доводу заявителя со ссылкой на имеющиеся у налогового органа документы», что, полагаем, является обоснованным. Несмотря на закрепление вышеуказанного подхода в подзаконном нормативном акте, налогоплательщики и специалисты в сфере налогового права часто высказывают мнение о формальном подходе к рассмотрению жалоб налогоплательщиков[507], который состоит преимущественно в простом переписывании в решении налогового органа положений акта налоговой проверки (материалов налоговой проверки) без оценки аргументов, изложенных в жалобе, и доказательств, представленных налогоплательщиком.

Полагаем, что такое положение не может быть признано допустимым, так как нарушает права и законные интересы налогоплательщиков. В данном контексте применительно к досудебной защите можно привести мнение Э. М. Мурадьян, которое она высказала о судебной защите, а именно «защита права — это заявление, обоснование и состязание позиций»[508], поэтому те ситуации, когда вышестоящие налоговые органы не отменяют решения нижестоящих инспекций, в том числе по вопросам, прямое регулирование которых в НК РФ отсутствует и судебная практика по которым не сложилась, их отказы требуют обоснования с оценкой позиции налогоплательщика, а не просто соблюдение формальностей без проверки их соответствия фактическим обстоятельствам и нормам права.

Исходя из изложенного, в силу важности усиления защиты прав налогоплательщиков при обжаловании необходимо дополнить пункт 6 ст. 140 НК РФ путем внесения в него дополнения следующего содержания: «решение по жалобе должно содержать обоснованную позицию налогового органа по каждому доводу заявителя со ссылкой на представленные в налоговый орган документы».

Кроме того, при реализации досудебной защиты в форме обжалования для налогоплательщика является актуальным вопрос о взыскании с налогового органа расходов, понесенных налогоплательщиком.

---

[507] См.: *Сасов К. А.* Указ. соч. С. 17; *Шишкин Р. Н.* Налоговая выгода при дроблении бизнеса: методика проведения налогового контроля, судебная практика, правовые рекомендации для налогоплательщиков. М., 2021. С. 18; *Брызгалин А. В., Федорова О. С.* Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый учет, арбитражная практика // Налоги и финансовое право. 2012. № 11. С. 32–171.

[508] *Мурадьян Э. М.* Указ. соч. С. 126.

В соответствии с п. 14 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право на возмещение в полном объеме убытков, которому корреспондирует соответствующая обязанность налоговых органов, установленная в п. 1 ст. 35 НК РФ, согласно которой подлежат возмещению причиненные налогоплательщикам убытки вследствие неправомерных (решений) или действий (бездействий) должностных лиц.

При этом необходимо учитывать правовую позицию Президиума Верховного Суда РФ, согласно которой «отмена решения налогового органа вышестоящим налоговым органом не означает, что имеются условия для наступления деликтной ответственности. Вышестоящему налоговому органу следует установить, имело ли место игнорирование нижестоящим налоговым органом положений НК РФ и (или) возражений налогоплательщика»[509]. Это означает, что для установления причинения убытков налогоплательщику при отмене решения налогового органа нужно установить лицо, причинившее вред, доказать причинение вреда и установить причинно-следственную связь между ними, а также установить факт игнорирования налоговым органом возражений налогоплательщика.

По мнению С. Г. Пепеляева, основным фактором при регулировании правоотношений по взысканию убытков с налогового органа должен являться принцип их полного возмещения[510], что в практической деятельности не всегда соблюдается и подтверждается нижеследующим:

Анализируя судебную практику, к убыткам могут быть отнесены расходы налогоплательщика, понесенные им при реализации досудебной защиты: «денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей) и другие расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в

[509] Пункт 23 Обзора судебной практики Верховного Суда РФ № 4 (2020) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 23.12.2020 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2021. № 5.

[510] См.: *Пепеляев С. Г.* О правовой природе института судебных расходов // Закон. 2013. № 11. С. 106–112.

связи с рассмотрением дела»[511], которые подлежат возмещению, но их размер может быть существенно уменьшен по усмотрению суда.

Наиболее серьезным сокращениям подвержены расходы на представителя, что обосновывается «критерием разумности»[512], и не всегда является оправданным. По мнению ВС РФ, «к разумным» относятся такие расходы, которые при сравнимых обстоятельствах обычно взимаются за аналогичные услуги»[513]. Исходя из сложившейся судебной практики суды при вынесении решения о взыскании расходов принимают во внимание «сложившуюся в регионе стоимость оплаты услуг адвокатов, которая основывается на сведениях органов статистики о ценах на рынке юридических услуг»[514]. Как известно, стоимость услуг компаний, являющихся лидерами рынка юридических услуг, существенно отличается от иных участников рынка, поэтому приведение расходов к абстрактной средней цене вряд ли является оправданным.

В п. 2 резолютивной части Определении Конституционного Суда РФ от 21.12.2004 № 454-О отмечено, что «суд не вправе произвольно уменьшать размер сумм, взыскиваемых в возмещение соответствующих расходов, если другая сторона не представляет доказательств их чрезмерности»[515]. Аналогичная позиция закреплена в Определение Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 № 2777-О[516].

Данное положение не утратило своей актуальности до настоящего времени и может быть применимо к возмещению расходов налогоплательщика при

---

[511] Пункты 1, 2, 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 4.

[512] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.11.2022 № Ф05-33816/2021 по делу № А40-217489/2020; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.01.2021 № Ф05-3845/2020 по делу № А40-101348/2019.

[513] Пункт 13 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2016. № 4.

[514] Пункт 20 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 № 82 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2004. № 10.

[515] Пункт 2 резолютивной части Определения Конституционного Суда РФ 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» документ опубликован не был // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[516] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 № 2777-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Предприятие “Стройинструмент” на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

досудебной защите. Кроме того, данная норма применительно к участникам судебного процесса закреплена в ч. 3 ст. 111 АПК РФ и несет обязательный характер.

Рассматривая направления совершенствования досудебной защиты в части взыскания расходов, следует отметить, что в последнее время налоговые органы стали часто предъявляют требования о возмещении расходов к налогоплательщику при рассмотрении налоговых споров в судах, и в большинстве случаев они получают удовлетворение в полном объеме[517].

Полагаем, что подход, который сложился в практике возмещения расходов, ухудшает право налогоплательщика на защиту, а именно произвольное уменьшение расходов налогоплательщика, понесенных им при реализации досудебной защиты, не может быть признан допустимым, так как налогоплательщик является «слабой стороной» в данном правоотношении.

Исходя из изложенного, в законодательстве о налогах и сборах и в законодательстве о судопроизводстве в арбитражных судах уже установлен правовой механизм для взыскания расходов, понесенных налогоплательщиком при досудебной защите. Доказано, что их уменьшение возможно только при обосновании налоговым органом их чрезмерности, что позволяет сделать вывод о необходимости корректировки вышеуказанного механизма возмещения расходов, что требует дополнительного правого регулирования.

В связи с этим предлагается дополнить пунктом 2 ст. 142 НК РФ следующего содержания: «При удовлетворении жалобы (искового заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц налогоплательщику возмещаются расходы, понесенные им на стадии рассмотрения жалобы в налоговых органах и при последующем обращении в судебный орган в полном объеме».

---

[517] См.: Определение Верховного Суда РФ от 28.01.2020 № 309-ЭС19-79 по делу № А60-69668/2017; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.08.2023 № Ф06-23801/2022 по делу № А12-33140/2021; Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.12.2021 № Ф08-12876/2021 по делу № А63-4270/2019; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.06.2021 №Ф06-68186/2020 по делу № А12-6645/2020.

Кроме того, одним из важных направлений развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, которые были рассмотрены во втором параграфе второй главы настоящего исследования, была указана необходимость в установлении заявительного порядка рассмотрения жалобы в налоговом органе и установление запрета вышестоящему налоговому органу взыскания с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении, что обеспечит защиту прав налогоплательщика при обжаловании в налоговом органе.

При реализации досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков встает вопрос о защите их прав в процессе использования ими цифровых технологий при взаимодействии с налоговыми органами. В связи с развитием цифровых технологий происходят существенные изменения, связанные с уплатой налогов, в том числе уплата налогов через единый налоговый счет, а разработанные налоговыми органами многочисленные цифровые сервисы такие как «Проверь себя и контрагента», «Система управления рисками “СУР АСК НДС-22”» (классификация надежности контрагентов), сервис для проверки счетов-фактур, а всего в настоящий момент более 75 цифровых сервисов для налогоплательщиков, что, с одной стороны, предоставляет определенные удобные возможности налогоплательщику по поиску информации и получения услуг онлайн, а с другой — накладывает на них дополнительные обязанности (работа только с добросовестными налогоплательщиками, обязанность проверить своего контрагента, сверка отчетности онлайн), что порождает новые проблемы, которые требуют профессионального решения.

Применение вышеуказанных цифровых сервисов требует обеспечения безопасности личности, общества и государства и относится к исключительной компетенции Российской Федерации, что было закреплено в п. «м» ст. 71 Конституции РФ[518]. Данные положения имеют большое значение не только для обеспечения безопасности в сфере цифровых технологий, но и для развития

[518] См.: Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 14.03.2020 № 1-ФКЗ «О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти» // СЗ РФ. 2020. № 11. Ст. 1416.

налоговых правоотношений с их использованием, в том числе в сфере досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Е. В. Покачалова справедливо замечает, что «цифровизация финансового сектора неуклонно нарастает и получает все большую поддержку и признание»[519]. По мнению Д. М. Мошковой, «цифровые технологии предоставляют возможность регулирования общественных отношений принципиально новыми способами[520], с чем нельзя согласиться полностью, так как полагаем, что цифровые технологии в сфере досудебной защиты предоставляют в первую очередь широкие возможности по получению информации, что увеличивает шансы на успешную защиту налогоплательщика. Например, результаты оценки по цифровой системе АСК НДС-3 используются для поиска выгодоприобретателя, а также при определении роли налогоплательщика в построении схемы поставщиков и покупателей[521]. При этом способы защиты прав и законных интересов налогоплательщика остаются урегулированными законодательством, а не посредством цифровых технологий, но с их помощью способы защиты реализуются в цифровой форме. Так, уже сейчас возможно рассмотрение материалов налоговой проверки с помощью системы веб-конференции.

Н. А. Поветкина и А. А. Копина отмечают, что цифровизация оказала существенное влияние на защиту прав и законных интересов налогоплательщиков и в первую очередь на их права, отмечая, что «цифровые права налогоплательщика являются преломлением основных прав налогоплательщика в налоговой сфере[522] и относят к ним: право на выбор налогоплательщиком способа взаимодействия с налоговым органом и право на признание ошибки за цифровой технологией.

---

[519] *Покачалова Е. В.* Правосубъектность участников финансовых отношений: модернизация последних лет и перспективы правового регулирования (постановка научных проблем на примере публичных кредитно-долговых и банковских отношений) // Правосубъектность участников финансовых правоотношений и ее трансформация в условиях цифровизации экономики : сб. по материалам VI Саратовских финансово-правовых чтений научной школы имени Н. И. Химичевой — Междунар. науч.-практ. конф. в рамках Саратовского междунар. юрид. форума, посвященного 90-летию Саратов. гос. юрид. акад. (Саратов, 9 июня 2021 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. Саратов : Изд-во СГЮА, 2022. С. 133.

[520] *Мошкова Д. М*. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. 2021. № 4. С. 56–62.

[521] См.: Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

[522] См.: *Поветкина Н. А., Копина А. А.* «Цифровые» права налогоплательщика // Налоги. 2020. № 5. С. 40–44.

Закрепление в законодательстве о налогах и сборах указанных прав налогоплательщика, по их мнению, позволит избежать ему привлечения к ответственности. Полагаем, что налогоплательщик взаимодействует с налоговым органом в устной или письменной форме посредством подачи документа любым способом (лично, по почте, электронно) и только при подаче налоговой отчетности для налогоплательщиков определенной категории (юридические лица, численность сотрудников которых свыше 100 человек, и крупнейшие налогоплательщики (п. 3 ст. 80 НК РФ)) установлены электронные формы подачи отчетности, поэтому данное право на взаимодействие возможно в рамках действующего законодательства о налогах и сборах и не требует отдельного закрепления.

Право на признание ошибки за информационной системой заслуживает отдельного внимания. Ю. А. Крохина отмечает, что «технический сбой», «ошибка информационной программы» являются частыми причинами нарушения прав участников налоговых правоотношений и «остро ставит вопрос о юридической ответственности за действия искусственного интеллекта»[523], а, по мнению А. В. Изотова, «влияния цифровых технологий на налоговые правоотношения создает ситуацию зависимости от функционирования цифровых систем (платформ)»[524]. Следовательно, налогоплательщик исполняет свою обязанность должным образом, но в результате сбоя системы, проведения технических работ это приводит к тому, что денежные средства не поступили на ЕНС в срок, налоговая отчетность не сдана, что приводит к финансовым потерям налогоплательщика. На данный момент какое-либо регулирование ситуаций с техническими сбоями в НК РФ отсутствует. В то же время, как верно замечает А. В. Изотов, «механизм освобождения от привлечения к налоговой ответственности имеется в Федеральном законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ “О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима

[523] *Крохина Ю. А.* Ошибки цифровых технологий в налоговом контроле: юридические последствия для бюджетной системы // Финансовое право. 2022. № 9. С. 27.

[524] *Изотов А. В.* Указ. соч. С. 207.

“Налог на профессиональный доход”»[525], а именно «при возникновении в информационных системах налоговых органов технологического сбоя такие обязанности считаются исполненными без нарушения срока»[526]. Данное положение вышеупомянутого закона имеет существенное значение для развития механизма освобождения налогоплательщика от ответственности при техническом сбое.

Суды рассматривают технические сбои как основание для освобождения от ответственности, либо как смягчающее обстоятельство. Так, налоговому органу было отказано во взыскании субсидии с налогоплательщика, которая «была выплачена ему как субъекту малого и среднего предпринимательства, ведущему деятельность в отраслях российской экономики, в наибольшей степени пострадавших в результате распространения новой коронавирусной инфекции»[527]. Основанием для обращения налогового органа в суд были недостоверные данные о численности работников Общества, которые были им получены из Пенсионного фонда Российской Федерации по причине технического сбоя, вследствие чего численность работников ошибочно указана в количестве 60 человек (произошло задвоение), что и являлось основанием для отказа в праве на субсидию. Следовательно, если произошла передача информации налоговому органу, но налоговый орган не получил ее в срок в связи с техническим сбоем, то вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения отсутствует.

Исходя из изложенного, влияние цифровых технологий на реализацию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков обусловливает признание информационных систем автоматизации контрольно-надзорной деятельности в качестве правовых инструментов, обеспечивающих взаимодействие налогового органа и налогоплательщика, так и исполнение обязанностей последним.

---

[525] *Изотов А. В.* Указ. соч. С. 208.

[526] п. 9 ст. 3 Федеральном законе от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход»

[527] Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.12.2021 № Ф07-16848/2021 по делу № А56-10882/2021.

Это требует дополнительной правовой защиты прав налогоплательщика при передаче информации через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет и видео-конференц-связь, что обусловливает необходимость признания ошибки информационных систем и технических сбоев в передачи информации как обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, и является основанием для отказа в привлечении налогоплательщика к ответственности.

В связи с этим предлагается дополнить п. 1 ст. 111 НК РФ, устанавливающего обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения подпунктом 5 следующего содержания:

«5) ошибки информационных систем и технические сбои в передаче информации».

Таким образом, совершенствование досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков должно осуществляться по следующим направлениям при соблюдении баланса частного и публичного интереса с учетом законных ожиданий налогоплательщика на основе принципа доверия между ее участниками следующим образом:

1. Превентивной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков:

- внесение изменений в НК РФ о предоставлении полномочий территориальным органам ФНС РФ об информировании налогоплательщиков о применении законодательства РФ на платной основе;

2. Альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и развития примирительных процедур:

- внесение изменений в НК РФ, закрепляющих право налогоплательщика на медиацию и внесение изменений в Закон о процедуре медиации, предусматривающий распространение медиации на налоговые отношения, затрагивающие публичный интерес;

- внесение изменений в НК РФ о предоставлении возможности налогоплательщику и налоговому органу до обращения в судебный орган заключить досудебное соглашение при участии посредника или без его участия;

- разработка Федерального закона о налоговом консультировании;

- внесение изменений в НК РФ в связи с введением должности Уполномоченного по правам налогоплательщиков (налогового омбудсмена) и установление его полномочий в сфере досудебного урегулирования.

3. Досудебной защиты прав и законных интересов в форме обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц:

- внесение изменений в НК РФ об установлении заявительного порядка рассмотрения жалобы в налоговом органе;

- внесение изменений в НК РФ об установление запрета вышестоящему налоговому органу на принятие решений по жалобе (апелляционной жалобе) о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении;

- внесение изменений в НК РФ о закреплении положения о содержании в решении налогового органа его позиции по каждому доводу заявителя жалобы со ссылкой на представленные в налоговый орган документы;

- внесение изменений в НК РФ о корректировке механизма возмещения расходов налогоплательщика, понесенных им при рассмотрении жалобы в налоговом органе.

4. Взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с использованием информационных технологий:

- внесение изменений в НК РФ об отнесении ошибки информационных систем и технических сбоев в передаче информации к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Заключение

Досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков в РФ основывается на общем понимании понятия «защита прав и законных интересов» и реализуется в рамках конфликтных налоговых правоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом, а также иными участниками (медиаторами, налоговыми консультантами, Уполномоченным по правам предпринимателей и др.) до их обращения в судебный орган.

В исследовании доказано, что зарождение досудебной защиты прав и законных интересов связывается со становлением в России административной юстиции и установлением процедур, через реализацию которых налогоплательщик защищает свои права и законные интересы, а дальнейшее ее развитие происходило в рамках системы административных органов (налоговых и иных уполномоченных органов) и связывается с установлением досудебного обжалования. Современный этап развития досудебной защиты прав и законных интересов характеризуется как обязательным обжалованием в рамках системы налоговых органов, так и использованием превентивной и альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Основой досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является обеспечение баланса частного и публичного интереса в результате реализации наиболее значимых для общества интересов налогоплательщиков через их субъективные права и законные интересы.

Обосновано, что предметом досудебной защиты являются субъективные права и законные интересы налогоплательщика, которым в исследовании дана общая характеристика и предложена классификация с целью выявления особенностей их реализации, выделены как общие субъективные права, относящиеся к любому виду защиты, так и специальные права, которые могут быть реализованы только при досудебной защите.

Установлено, что основанием возникновения досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков является реализация им права на защиту,

которое подлежит рассмотрению в двух аспектах, а именно как элемент субъективного права (право притязания) и как субъективное право налогоплательщика на защиту, что обеспечивает возможность предъявления материально-правовых требований к обязанному лицу и выражается в его обращении в уполномоченные органы с использованием определенных правовых средств.

Обоснована тесная взаимосвязь понятия «досудебная защита» с понятием «защита», которое рассматривалось учеными в различных аспектах как мера государственного принуждения, система правовых средств и как деятельность ее участников, что явилось основой для разработки понятия «досудебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков».

В рамках исследования досудебная защита прав и законных интересов рассмотрена как правовая форма деятельности ее участников, которая реализуется в рамках самостоятельного конфликтного налогового правоотношения и является правовым инструментом, обеспечивающим баланс частного и публичного интереса. Исходя из данного подхода, было выработано авторское определение досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, выявлены ее существенные признаки.

При рассмотрении ее реализации установлены элементы правового механизма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, к которым относятся: регулятивные правовые средства первого уровня и (охранительные) правовые средства второго уровня (способы, правовые инструменты, процедуры), что вынесено в положение новизны. Во второй главе настоящего исследования на примере конкретных форм (превентивной, обжалования, альтернативной) показано, как происходит реализация правовых средств первого уровня через правовые средства второго уровня по соответствующей процедуре.

Диссертантом доказано, что участнику досудебной защиты прав и законных интересов предоставлен определенный набор правовых средств (права и обязанности (полномочия), способы, инструменты, процедуры), которые он использует в целях предупреждения нарушений или восстановления нарушенных

прав и законных интересов налогоплательщиков. При этом императивный характер самостоятельного конфликтного налогового правоотношения досудебной защиты определяет, что налогоплательщик может использовать только те способы и правовые инструменты, которые предусмотрены в нормах законодательства о налогах и сборах и ином смежном законодательстве.

Диссертантом обосновано, что досудебная защита является правовой формой защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, которая имеет свою структуру, содержащую иные правовые формы, которые выделены в зависимости от органа, уполномоченного рассматривать конфликтную ситуацию и от вида использования ее участниками определенных правовых способов (инструментов) для разрешения конфликтной ситуации.

Превентивная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков имеет цель в предупреждении нарушения субъективного права и законного интереса налогоплательщика до подачи жалобы налогоплательщика в налоговый орган. Особое внимание при рассмотрении превентивной формы досудебной защиты прав и законных интересов было уделено индивидуальному информированию налогоплательщика, которое осуществляется путем направления ФНС России и ее территориальными органами информации в форме письма, информационного сообщения, мотивированного мнения либо направления Минфином России разъяснений в форме письма в ответ на запрос налогоплательщика о применении законодательства о налогах и сборах относительно его предпринимательской деятельности.

В связи с необходимостью ее совершенствования вносятся предложения о предоставлении полномочий территориальным органам ФНС РФ об информировании налогоплательщиков о применении законодательства РФ на платной основе.

Пояснения и возражения налогоплательщика рассматриваются как мнения налогоплательщиков по проводимым в отношении него контрольным мероприятиям, которые оказывают воздействие на их рассмотрение при принятии решений налоговым органом, что способствует предупреждению возникновения

конфликтной ситуации и позволяет отнести их к превентивной форме досудебной защиты. Отмечается большая роль пояснений и возражений для защиты прав налогоплательщика не только в рамках проверки, но и при проведении предпроверочного анализа.

Обжалование рассматривается как необходимое условие для возникновения судебной защиты, которое возникает при условии подачи жалобы налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган с целью восстановления его нарушенных прав и законных интересов и рассматривается как определенный порядок действий налогоплательщика и налогового органа, что вынесено в положение новизны диссертационного исследования.

Установлено, что процедура досудебного урегулирования посредством обжалования реализуется путем апелляционного и общего обжалования в рамках системы налоговых органов. Доказано, что процедура апелляционного обжалования предусматривает подачу и рассмотрение апелляционной жалобы в вышестоящий орган (один уровень), а процедура общего обжалования − двухуровневую процедуру и предполагает процедуру обжалования в вышестоящем налоговом органе, после которой налогоплательщик имеет право на обращение в Управление ФНС России по субъектам РФ или в ФНС России, которая не носит обязательного характера, а является альтернативой, так как налогоплательщик имеет возможность обратиться в судебный орган.

При этом несмотря на подробное регулирование данной формы защиты в законодательстве о налогах и сборах, диссертантом предлагается несколько путей ее совершенствования, а именно: установление заявительного порядка рассмотрения жалобы в налоговом органе (предполагает участие налогоплательщика в рассмотрении жалобы по его заявлению); установление запрета вышестоящему налоговому органу на принятие решений по жалобе (апелляционной жалобе) о взыскании с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении. Необходимость внесения указанных изменений свидетельствует об их значимости для развития досудебной

защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в форме обжалования, что подчеркивается в данном исследовании.

Обосновывается, что альтернативная форма досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков может быть реализована без обращения в государственный орган за разрешением конфликтной ситуации с целью достижения взаимовыгодной договоренности между ее участниками и применением такого правового способа, как заключение соглашений, и может быть осуществлена при участии независимого посредника (медиация) или без его участия (переговоры) в целях как предупреждения нарушений прав и законных интересов налогоплательщиков, так и их восстановления.

Анализируя опыт заключения мировых соглашений в суде, автором сформирована позиция о том, что медиация и переговоры между налогоплательщиком и налоговым органом могут быть проведены по вопросу квалификации сделки, установлению правого статуса лица, виду деятельности налогоплательщика, а также в рамках заключенного соглашения по их результатам может быть установлено признание или отказ от требований на основании переквалификации сделки либо переоценки обстоятельств.

Несмотря на востребованность альтернативной формы досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, отсутствие необходимого правового регулирования тормозит ее применение в налоговых правоотношениях. Установлено, что законодательство о налогах и сборах не предусматривает завершение налоговой проверки или рассмотрение конфликтной ситуации заключением соглашения; не разработаны специальные программы для налогоплательщиков; не установлены требования к медиатору; не определены дискреционные полномочия налогового органа по заключению соглашений.

В связи с этим предлагается закрепить в НК РФ право налогоплательщика на подачу заявления о проведении медиации и обязанность налогового органа участвовать в ее проведении, а также предусмотреть возможность заключения мирового соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком при досудебном урегулировании.

Использование медиации и переговоров в налоговых правоотношениях рассматривается как тенденция развития досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Кроме этого, применение иных примирительных процедур, к которым диссертант относит заключение соглашений о возмещении потерь и заключение соглашений о заверении об обстоятельствах (налоговая оговорка), обращение к Уполномоченному по защите прав предпринимателей, а также использование налогового консультирования для превенции налоговых конфликтов, тоже рассматривается в качестве тенденций ее развития. При этом их применение не должно нарушать баланс частных и публично-правовых интересов и иметь цель в получении необоснованной налоговой выгоды.

Особая роль в развитии досудебной защиты как превенции налоговых конфликтов отводится налоговому консультированию. Выявлено отсутствие законодательного регулирования налогового консультирования, а услуги осуществляют различные специалисты: налоговые консультанты, бухгалтеры, аудиторы, адвокаты, юристы, которое осуществляется на основании общих положений, закрепленных в ст. 29 НК РФ об уполномоченном представителе налогоплательщика. Установлено, что данный пробел порождает ряд проблем, а именно отсутствует ответственность налоговых консультантов за оказанные услуги и за несоблюдение налоговой тайны налогоплательщика, а также отсутствуют правила поведения налогового консультанта при конфликте интересов с его клиентами. В связи с этим предложено разработать Федеральный закон о налоговом консультировании, где определить виды налогового консультирования, правовые гарантии деятельности налогового консультанта, пределы его ответственности.

Более того, дальнейшее направление развития досудебной защиты связывается с деятельностью лиц, оказывающих услуги по налоговому консультированию, а именно обязыванием указанных лиц предоставить в налоговые органы используемые схемы по минимизации налогообложения.

В целях развития примирительных процедур и повышения уровня досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков диссертантом

предлагается установить институт Уполномоченного по правам налогоплательщиков (налоговый омбудсмен), который будет находиться вне системы налоговых органов, но будет рассматривать обращения налогоплательщиков на нарушения их прав и законных интересов и обладать соответствующими полномочиями, чтобы оказать необходимую помощь налогоплательщику. Данное предложение внесено в положение новизны настоящего диссертационного исследования.

Уделено внимание в рамках настоящего исследования использованию гражданских правовых инструментов, а именно заключению соглашения о налоговой оговорке о возмещении потерь (ст. 406.1 ГК РФ) и заверения об обстоятельствах (ст. 431.2 ГК РФ). Особенностью применения данных правовых инструментов является индивидуализированное правовое регулирование, что выражается в принятии на себя сторонами договора определенных обязательств. Содержание положений соглашения о налоговой оговорке будет исключительно индивидуально и заключается на основе добровольности и взаимного доверия и имеет целью устранять все несоответствия, выявленные проверяющими органами, а в случае неблагоприятных для налогоплательщика последствий обязанная сторона возмещает понесенные убытки. Диссертантом отмечается их востребованность, поэтому их использование отмечено в качестве тенденции в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Выделены основные направления в развитии досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, к которым относятся:

- совершенствование ее превентивной формы путем предоставления полномочий территориальным органам ФНС России по информированию налогоплательщиков на платной основе;
- совершенствование ее альтернативной формы путем распространения медиации на налоговые правоотношения и предоставление возможности заключения досудебного соглашения;

- совершенствование правового регулирования налогового консультирования и введение в законодательство о налогах и сборах положения об Уполномоченным по правам налогоплательщиков (налоговом омбудсмене);
- совершенствование обжалования решений, действий (бездействий) налоговых органов и их должностных лиц путем установления заявительного порядка рассмотрения жалобы в налоговом органе и введение запрета в законодательство о налогах и сборах взыскания с налогоплательщика дополнительных платежей, не указанных в оспариваемом решении налогового органа по проверке.

Кроме того, обосновано и вынесено в положение на защиту необходимость совершенствования законодательства о налогах и сборах в сфере использования участниками досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиками в сфере использования информационных систем, а также сделаны иные предложения по совершенствованию досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Установлено, что их закрепление в законодательстве будет способствовать соблюдению баланса частного и публичного интереса и обеспечит реализацию наиболее важных субъективных прав и законных интересов налогоплательщиков.

В рамках исследования доказывается, что для обеспечения баланса частных и публичных интересов необходимо не только совершенствование вышеуказанных институциональных механизмов, но и установление доверия между участниками налоговых правоотношений, основой которого является добросовестное исполнение налоговыми органами и налогоплательщиками своих обязанностей.

Таким образом, проведенное исследование досудебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков установило, что ее активное развитие на современном этапе требует, как грамотного использования налогоплательщиками имеющихся правовых средств досудебной защиты, так и необходимости дополнительного правового регулирования путем внесения изменений в законодательство о налогах и сборах.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I. Нормативные правовые акты

Конституция Российской Федерации, законодательные акты

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изм., одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://www.pravo.gov.ru .

2. Конвенция о защите прав человека и основных свобод (Рим, 04.11.1950) (с изм. от 13.05.2004) вместе с Протоколом [№ 1] (Париж, 20.03.1952), Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней (Страсбург 16.09.1963), Протоколом № 7 (Страсбург 22.11.1984)) // СЗ РФ. — 2001. — № 2. — Ст. 163.

3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 06.04.2024)// СЗ РФ. — 2002. — № 30. — Ст. 3012.

4. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 11.03.2024) // СЗ РФ. — 1994. — № 32. — Ст. 3301.

5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 24.07.2023) // СЗ РФ. — 1996. — № 5. — Ст. 410.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.03.2024)// СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 22.04.2024) // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.

8. О государственной налоговой службе РСФСР : Закона РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492.

9. О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти : Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 14.03.2020 № 1-ФКЗ // СЗ РФ — 16.03.2020. — № 11. — Ст. 1416.

10. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации

о налогах и сборах : Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ // СЗ РФ. — 2021. — № 1 (Ч. 1). — Ст. 9.

11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ // СЗ РФ. — 2023. — № 32 (Ч. I). Ст. 6121.

12. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации : Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ // Российская газета. — 2024. — 17 июля.

13. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 08.11.2024).

14. 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.

15. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ // СЗ РФ. — 2013. — № 27. — Ст. 3445.

16. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ // Российская газета. — 2021. — 19 февр.

17. О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации : Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 19. — Ст. 2060.

18. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации) : Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4162.

19. Об уполномоченном по правам потребителей финансовых услуг : Федеральный закон от 04.06.2018 № 123-ФЗ // СЗ РФ. — 2018. — № 24. — Ст. 3390.

20. Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации : Федеральный закон от 07.05.2013 (ред. от 10.07.2023) № 78-ФЗ // СЗ РФ —2013. — № 19. — Ст. 2305.

Подзаконные нормативные правовые акты

21. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации : Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 // СЗ РФ. — 2021. — № 27 (Ч. 2). — Ст. 5351.

22. Об Уполномоченном при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей : Указ Президента РФ от 22.06.2012 № 879 // СЗ РФ. — 2012. — № 26. — Ст. 3509.

23. О государственной информационной системе «Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности» (вместе с «Положением о государственной информационной системе “Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности”)» : Постановление Правительства РФ от 21.04.2018 № 482 // СЗ РФ. — 2018. — № 18. — Ст. 2633.

24. Об утверждении Развития налоговой и таможенной системы и регулирование производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров программы «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» : Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 // СЗ РФ. — 2014. — № 18 (Ч. III). — Ст. 2166.

25. Положение о ФНС России : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. — 2004. — № 40. — Ст. 3961.

26. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // Минфин России : сайт. — URL:

http//www.minfin.ru?/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 30.04.2024).

27. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // Минфин России : сайт. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362-osnovnye_napravleniya_byudzhetnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2022_god_i_na_planovyi_period_2023_i_2024_godov# (дата обращения: 30.04.2024).

28. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов (утв. Минфином России) // Минфин России : сайт. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4= 300570 (дата обращения: 30.04.2024).

29. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов (утв. Минфином России) // Минфин России : сайт. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4= 304155-osnovnye_napravleniya_byudzhetnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_ politiki_na_2024_god_i_na_planovyi_period_2025_i_2026_godov&ysclid=lwaqbjyuvh 187227623 (дата обращения: 30.04.2024).

30. О рассмотрении запроса : Письмо ФНС России от 02.06.2008 № ММ-9-3/63 // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

31. Об оценке признаков риска СУР : Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

32. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке

исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов) : Приказ ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ (зарегистрировано в Минюсте России 16.09.2019 № 55942) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 17.03.2024).

33. Об утверждении документов, предусмотренных подпунктом 1 пункта 1 и пунктом 2.3 статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации : Приказ ФНС России от 14.11.2022 № ЕД-7-19/1085@ // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 02.12.2024).

34. 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 СПС «КонсультантПлюс».

35. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

36. Об утверждении положений об Управлении налогообложения и Управлении досудебного аудита : Приказ ФНС России от 10.11.2008 № ММ-3-4/588@ // Документ не был опубликован. — Доступ из «СПС «КонсультантПлюс».

37. Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@ : Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@ // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

38. Об утверждении профессионального стандарта «Консультант по налогам и сборам» : Приказ Минтруда России от 12.10.2021 № 722н (зарегистрировано в Минюсте России 16.11.2021 № 65840) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

39. Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации : Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 10.08.2023) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://pravo.gov.ru (дата обращения: 10.03.2024).

40. Об утверждении Регламента Федеральной налоговой службы : Приказ ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@ (ред. от 10.05.2017) // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

41. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации) : Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ (зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2018 № 53094) // Официальный интернет-портал правовой информации : сайт. — URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 24.12.2024).

42. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. — 2017. — № 35.

43. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

44. Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений) : Письмо ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ // Официальные документы. — 2023. — № 32.

45. Письмо Минфина России от 01.02.2019 № 03-03-06/1/5947 // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

46. Письмо Минфина России от 01.06.2023 № 03-03-06/1/50307 // Нормативные акты для бухгалтера. — 2023. — № 18.

47. Письмо Минфина России от 20.07.2009 г. № 03-01-11/4-176 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

48. Письмо Минфина России от 24.07.2019 № 03-02-08/55114 // Официальные документы. — 2019. — № 32.

49. Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ : Письмо Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 // Документы и комментарии. — 2007. — № 17.

50. О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 № 82 // Вестник ВАС РФ. — 2004. — № 10.

51. О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства : Информационное письмо ВАС РФ от 23.11.1992 № С-13/ОП-329 // Вестник ВАС РФ. — 1993. — № 1.

Нормативные правовые акты, утратившие силу

52. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (утв. Постановлением Чрезвычайного VIII Съезда Советов СССР от 05.12.1936) // Известия ЦИК СССР и ВЦИК. — 1936. — 6 дек.

53. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (принята ВС СССР 07.10.1977) (ред. от 14.03.1990) // Ведомости ВС СССР. — 1977. — № 41. — Ст. 617.

54. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (утв. ВС РФ 05.03.1992 № 2447-1) // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1992. — № 16. — Ст. 836.

55. Об арбитражных судах в Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1-ФКЗ (ред. от 15.02.2016) // СЗ РФ. — 1995. — № 18. — Ст. 1589.

56. О налоге на прибыль предприятий и организаций : Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1992. — № 11. — Ст. 525.

57. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1992. — № 11. — Ст. 527.

58. О налоге на добавленную стоимость : Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 52. — Ст. 1871.

59. Об арбитражном суде: Закон РСФСР от 04.07.1991 № 1543-1 (ред. от 24.06.1992, с изм. от 07.07.1993) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 30. — Ст. 1013.

60. О налогах с предприятий, объединений и организаций : Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. — 1990. — № 27. — Ст. 522.

61. Об основных полномочиях краевых, областных Советов народных депутатов, Советов народных депутатов автономных областей и автономных округов : Закон СССР от 25.06.1980 № 2351-X // Ведомости ВС СССР. — 1980. — № 27. — Ст. 526.

62. О районном Совете народных депутатов РСФСР : Закон РСФСР от 29.07.1971 // Ведомости ВС РСФСР. — 1971. — № 31. — Ст. 653.

63. О местных налогах и сборах : Указ Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3819-X // Ведомости ВС СССР. — 1981. —№ 5. — Ст. 121.

64. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам : Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 (ред. от 09.08.2000) // СЗ РФ. — 1998. — № 52. — Ст. 6393.

65. О введении в действие Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей : Постановление ЦИК СССР № 48, СНК СССР № 1402 от 17.09.1932 // СЗ СССР. — 1932. — № 69. — Ст. 410а.

66. Об отмене административного порядка и установлении судебного порядка изъятия имущества в покрытие недоимок по государственным и местным налогам, обязательному окладному страхованию, обязательным натуральным поставкам и штрафам с колхозов, кустарно-промысловых артелей и отдельных граждан : Постановление ЦИК СССР № 94, СНК СССР № 603 от 11.04.1937 // СЗ СССР. — 1937. — № 30. — Ст. 120.

67. Положение о взимании налогов (утв. ЦИК СССР, СНК СССР 02.10.1925) // СЗ СССР. — 1925. — № 70. — Ст. 518.

68. Об утверждении Положения о налоговых инспекторах и налоговых ревизорах : Постановление СНК СССР от 29.04.1937 № 697 // СЗ СССР. — 1937. — № 30. — Ст. 122.

69. Об утверждении Положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей : Указ Президиума ВС СССР от 26.01.1981 № 3820-X : ред. от 22.05.1991 // Свод законов СССР. — Т. 5. — С. 502.

70. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» : Распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р (ред. от 03.12.2014) // СЗ РФ. — 2014. — № 7. — Ст. 711.

71. 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 (зарегистрировано в Минюсте России 29.08.2012 № 25312) (ред. от 26.12.2013) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

72. О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов : Распоряжение ФНС России от 01.09.2006 № 130@ // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

73. О подразделениях налогового аудита : Письмо ФНС России от 28.02.2006 № САЭ-6-08/207@ // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

74. О Положении об Управлении рассмотрения налоговых споров и претензионно-исковой работы Госналогслужбы РФ : Письмо Госналогслужбы РФ от 04.06.1997 № ВК-6-11/423 (вместе с Положением, утв. Госналогслужбой РФ 31.05.1997) // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. — 1997. — № 8.

II. Судебные акты

Постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации

75. По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» : Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1997. — № 5.

76. По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона «Об акционерных обществах», регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании «Кадет Истеблишмент» и запросом Октябрьского районного суда города Пензы : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.2004 № 3-П // СЗ РФ. — 2004. — № 9. — Ст. 830.

77. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом “Камснаб”» : Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П // СЗ РФ. — 2014. — № 24. — Ст. 3143.

78. По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.07.1998 № 22-П // СЗ РФ. — 1998. — № 30. — Ст. 3800.

79. По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром-нефть» : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2015. — № 3.

80. По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27.12.91 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1999. — № 1.

81. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порт» : Постановления Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2018. — № 2.

82. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1996. — № 5.

83. По делу о проверке конституционности статьи 265 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина А. А. Шевякова : Постановление Конституционного Суда РФ от 25.04.2001 № 6-П // СЗ РФ. — 2001. — № 23. — Ст. 2408.

84. По делу о проверке конституционности части 5 статьи 59 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросами Государственного Собрания — Курултая Республики Башкортостан, Губернатора Ярославской области, Арбитражного суда Красноярского края, жалобами ряда организаций и граждан : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 15-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2004. — № 6.

85. По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “Об акцизах”» : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 № 17-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 1996. — № 5.

86. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение от 04.07.2017 № 1440-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

87. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Даньшина Сергея Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 части 1 статьи 128 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации : Определение Конституционного суда РФ от 28.01.2016 № 109-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

88. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ «О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в

качестве индивидуальных предпринимателей» : Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

89. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Трофимова Максима Владимировича на нарушение его конституционных прав подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 21, подпунктом 4 пункта 1 статьи 32 и пунктом 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 29.05.2018 № 1127-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

90. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Предприятие “Стройинструмент”» на нарушение конституционных прав и свобод частью 2 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 № 2777-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

91. 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 : Определения Конституционного Суда РФ от 21.12.2004 № 454-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

92. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 07.11.2008 № 1049-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2009. — № 2.

93. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Элакс» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 1 и 6 статьи 168, а также пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 1856-О-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

94. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Винзавод Буденовский» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 24.02.2011 № 194-О-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

95. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Ремонтно-эксплуатационное управление № 10» на нарушение конституционных прав и свобод рядом положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 614-О // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

96. По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года : Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 418-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2004. — № 2.

97. По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2006. — № 6.

Постановления Пленума Верховного Суда РФ
и Высшего Арбитражного Суда РФ

98. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 // Специальное приложение к «Вестник ВАС РФ». — 2005. — № 12.

99. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

100. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 // Вестник ВАС РФ. — 1999. — № 8.

101. О примирении сторон в арбитражном процессе : Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 // Вестник экономического правосудия РФ. — 2014. — № 9.

102. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 12.

103. О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.06.2021 № 18 // Российская газета. — 2021. — 2 июля.

104. О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21.01.2016 № 1 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2016. — № 4.

105. О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации о заключении и толковании договора : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.18 № 49 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2019. — № 2.

106. О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств :

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2016 № 7 // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2016. — № 5.

107. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.06.2009 № 391/09 по делу № А 56-53359/2007 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

108. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534.

109. Определение Верховного Суда РФ от 14.01.2016 № 305-КГ15-11546 по делу № А40-138879/14.

110. Определение Верховного Суда РФ от 28.01.2020 № 309-ЭС19-79 по делу № А60-69668/2017.

Акты арбитражных судов

111. Определение об утверждении мирового соглашения от 27.09.2022 по делу № А41-95406/21 // Электронное правосудие : сайт. URL: https://kad.arbitr.ru/ (дата обращения: 20.02.2025).

112. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21.12.2016 № 305-КГ16-2120 по делу № А40-56217/2015.

113. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.09.2021 № 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019.

114. Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда НА от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019/

115. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.05.2019 № Ф02-947/2019 по делу № А19-4443/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

116. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.09.2023 № Ф04-3363/2023 по делу № А70-20396/2022.

117. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.01.2022 № А27-23326/2020 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

118. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.02.2018 № Ф05-20602/2017 по делу № А40-9669/2017 // Документ опубликован не был. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

119. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.02.2016 № Ф05-18833/2015 по делу № А40-433/2015.

120. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.09.2018 № Ф05-2087/2018 по делу № А41-54036/2017.

121. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.05.2017 № Ф05-5526/2017 по делу № А40-174292/2016.

122. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.11.2022 № Ф05-33816/2021 по делу № А40-217489/2020.

123. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.02.2023 № Ф05-35263/2022 по делу № А40-285758/2021.

124. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.04.2018 № Ф05-2087/2018 по делу № А41-54036/2017.

125. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.01.2021 № Ф05-3845/2020 по делу № А40-101348/2019.

126. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.03.2016 № Ф05-2202/2016 по делу № А40-25939/15.

127. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.08.2018 № Ф05-13060/2018 по делу № А40-181740/2017.

128. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.12.2016 № Ф06-15583/2016 по делу № А65-5153/2016.

129. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.06.2021 №Ф06-68186/2020 по делу № А12-6645/2020.

130. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 23.08.2023 № Ф06-23801/2022 по делу № А12-33140/2021.

131. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2021 № Ф07-10319/2021 по делу № А21-4649/2020.

132. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.12.2021 № Ф07-16848/2021 по делу № А56-10882/2021.

133. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 02.06.2022 № Ф08-4614/2022 по делу № А53-25625/2021 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

134. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.07.2017 № Ф08-4429/2017 по делу № А53-22793/2016.

135. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2017 № А53-22858/2016 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

136. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 11.05.2022 № Ф08-3821/2022 по делу № А53-23437/2021.

137. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.12.2021 № Ф08-12876/2021 по делу № А63-4270/2019.

138. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.04.2019 № Ф08-1813/2019 по делу № А53-17096/2018.

139. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2021 № Ф09-9123/20 по делу № А60-68922/2018.

140. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2019 № 19АП-4837/2019 по делу № А36-2296/2019.

141. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2016 № 09АП-40622/2016 по делу № А40-178650/15.

142. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 21.12.2006 по делу № А82-12850/2005-36.

143. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 31.01.2007, 24.01.2007 № Ф03-А04/06-2/5128 по делу № А04-5407/06-5/704.

144. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.01.2011 по делу № А75-3084/2010.

145. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 по делу № А03-2466/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

146. Постановление ФАС Московского округа от 01.04.2004 № КГ-А40/1386-04.

147. Постановление ФАС Московского округа от 11.06.2015 № Ф05-6722/2015 по делу № А40-138879/14.

148. Постановление ФАС Московского округа от 17.05.2013 по делу № А 41-34863/12 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

149. Постановление ФАС Московского округа от 18.07.2012 по делу № А40-4373/12-27-38.

150. Постановление ФАС Московского округа от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228.

151. Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2013 № Ф05-14696/2012 по делу № А40-47670/12-116-102.

152. Постановление ФАС Уральского округа от 07.07.2010 № Ф09-4607/10-С5 по делу № А47-8999/2009.

Законодательство зарубежных государств

153. Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735) Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist // Bundesministerium der Justiz : site. — URL: http://www.gesetze-im-internet.de/stberg/StBerG.pdf (дата обращения: 21.11.2024).

154. Закон о налоговом управлении (Taxes Management Act 12 th March 1970) // legislation.gov.uk : site. — URL: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9 (дата обращения: 20.11.2024).

155. Закон ФРГ «О поддержке медиации и других процедур внесудебного урегулирования конфликтов» = Gesetz zur Forderung der mediation und anderer Verfaren der aussergerichtlichen Konfliktbeilegung vor 26.07.2012 // Bundesgerichtshof : site. — URL: http://www.bundesgerichtshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bibliothek/Gesetzesmaterialien/17_wp/mediationsg/bgbl.pdf?__blob=publicationFile/ (дата обращения: 20.11.2024).

156. Инструкция о внутренних доходах (Internal Revenue Manual) // IRS : site. — URL: https://www.irs.gov/ru/irm (дата обращения: 20.11.2023).

157. Книга налоговых процедур Франции (Livre des procedures fiscales) // Codes.droit : site. — URL: https://codes.droit.org/PDF/Livre%20des%20proc%C3%A9dures%20fiscales.pdf (дата обращения: 20.11.2024).

158. Кодекс внутренних доходов (Internal Revenue Code) // IRS : сайт. URL: https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance (дата обращения: 25.05.2024);

159. Кодекс управления по разрешению налоговых споров (Code of governancefor resolving tax disputes) // GOV.UK : site. — URL: https://www.gov.uk/government/publications/resolving-tax-disputes.pdf/ (дата обращения: 20.11.2024).

160. Положение о налогах и сборах ФРГ // Bundesministerium der Justiz : site. — URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf (дата обращения: 20.11.2024).

III. Монографии и учебные пособия

161. Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой и Ж. Марку. — М. : Статут, 2011. — 320 с.

162. Актуальные проблемы права / под ред. Р. В. Шагиевой. — М. : Норма, 2016. — 352 с.

163. Актуальные проблемы финансового права : монография / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : Норма, Инфра-М, 2016. — 208 с.

164. Александров, Н. Г. Законность и правоотношения в советском обществе / Н. Г. Александров. — М. : Госюриздат, 1955. — 176 с.

165. Алексеев, С. С. Механизм правововового регулирования в социалистическом государстве / С. С. Алексеев. — М., 1966. — 188 с.

166. Алексеев, С. С. Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. — Т. 1. — М., 1981. — 359 с.

167. Алексеев, С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев. — М., 1975. — 264 с.

168. Алексеев, С. С. Теория права / С. С. Алексеев. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Бек, 1995. — 311 с.

169. Андреев, Ю. Н. Механизм гражданско-правовой защиты / Ю. Н. Андреев. — М., 2010. — 462 с.

170. Андреев, Ю. Н. Правовое регулирование: общетеоретические и цивилистические аспекты : монография / Ю. Н. Андреев. — М., 2022. — 310 с.

171. Бартунаева, Н. Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности / Н. Л. Бартунаева. — М. : Wolters Kluwer, 2007. — 145 с.

172. Белоусов, А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / А. В. Белоусов ; под ред. А. Н. Козырина. — М. : Юриспруденция, 2011. — 117 с.

173. Бернам, У. Правовая система США / У. Бернам ; науч. ред. В. А. Власихин ; пер. с англ. А. В. Александров [и др.]. — М., 2007. — 1211 с.

174. Бондарь, Н. С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности (в контексте решений Конституционного Суда РФ) / Н. С. Бондарь. — М., 2006. — 223 с.

175. Борисов, А. Н. Защита прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций / А. Н. Борисов. — М. : ЗАО Юстицинформ, 2007. — 288 с.

176. Боровиковский, А. Л. Устав Гражданского Судопроизводства: С объяснениями по решениям Гражданского кассационного департамента Правительствующего Сената / А. Л. Боровиковский. — 4-е изд., испр. и доп. — Санктъ-Петербург, 1899. — 1246 с.

177. Бортников, С. П. Мировое соглашение в налоговых спорах и отношениях налоговой ответственности / С. П. Бортников. — Самара : Изд-во Самар. ун-та, 2014. — 154 с.

178. Братусь, С. Н. Предмет и система гражданского права / С. Н. Братусь. — М. : Госюриздат, 1963. — 197 с.

179. Братусь, С. Н. Субъекты гражданского права / С. Н. Братусь. — М. : Госюриздат, 1950. — 367 с.

180. Брызгалин, А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин ; под ред. А. В. Брызгалина. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрайт : Налоги и финансовое право, 2006. — 304 с.

181. Брызгалин, А. В. Налоговые проверки: виды, процедуры, ограничения: [понятие и виды налоговых проверок, подготовка документов для налоговых проверок, порядок проведения камеральной и выездной проверки, порядок оформления результатов проверки, порядок рассмотрения материалов проверки, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган и арбитраж] / А. В. Брызгалин. — М. : ЛитРес, 2012. — 118 с.

182. Бурмистрова, С. А. Защита правовых интересов в гражданском и административном судопроизводстве : монография / С. А. Бурмистрова. — М. Юрлитинформ, 2020. — 277 с.

183. Бюлов, О. Р. А. фон Учение о процессуальных возражениях и процессуальные предпосылки / О. Р. А. фон Бюлов ; пер. с нем. Д. С. Ксенофонтовой. — М., 2019. — 238 с.

184. Васев, И. Н. Субъективное право как общетеоретическая категория : монография / И. Н. Васев. — М. : Юрлитинформ, 2012. — 188 с.

185. Васильева, Е. Г. Налоговая выгода : монография / Е. Г. Васильева. — М. : Юрлитинформ, 2015. — 175 с.

186. Вершинин, А. П. Выбор способа защиты гражданских прав / А. П. Вершинин. — СПб. : Соц. юрид. фак. по переподгот. кадров по юрид. наукам С.-Петерб. гос. ун-та, 2000. — 382 с.

187. Вершинин, А. П. Способы защиты прав предпринимателей в арбитражном суде / А. П. Вершинин. — СПб., 1996. — 80 с.

188. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке : монография / отв. ред. А. Ю. Ильин. — М. : Проспект, 2017. — 111 с.

189. Винницкий, Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб., 2003. — 395 с.

190. Винницкий, Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. — М. : Норма, 2000. — 192 с.

191. Витрук, Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе / Н. В. Витрук ; отв. ред. В. А. Патюлин. — М. : Наука, 1979. — 229 с.

192. Гаген, В. А. Административная юстиция / В. А. Гаген. — 2-е изд., испр. и доп. — Ростов н/Д, 1916. — 114 с.

193. Гайдаенко-Шер, Н. И. Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров / Н. И. Гайдаенко-Шер ; под ред. Н. Г. Семилютина. — М. : Инфра-М, 2015. — 176 с.

194. Годме, П. М. Финансовое право / П. М. Годме. — М., 1978. — 429 с.

195. Горбунова, О.Н. /Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О. Н. Горбунова. — М : Профобразование, 2003. — 158 с.

196. Горбунова, О. Н. Избранное / О. Н. Горбунова ; [предисловие И. А. Цинделиани]. — М. : РГУП, 2017. — 542 с.

197. Грибанов, В. П. Осуществление и защита гражданских прав / В. П. Грибанов. — М. : Статут, 2000. — 411 с.

198. Грибанов, В. П. Осуществление и защита гражданских прав / В. П. Грибанов. — 3-е изд., испр. — М., 2022. —412 с.

199. Гримм, Д. Д. Соотношение между юридическими институтами и конкретными отношениями / Д. Д. Гримм. — М. : Тип. Тов-ва И. Н. Кушнарев и Ко, 1914. — 18 с.

200. Груздев, В. В. Гражданско-правовая защита / В. В. Груздев. — М. : Юрлитинформ, 2015. — 352 с.

201. Гукасян, Р. Е. Проблема интереса в советском гражданском процессуальном праве / Р. Е. Гукасян. — Саратов, 1970. — 190 с.

202. Дедов, Д. И. Общее благо как система критериев планомерного регулирования экономики / Д. И. Дедов. — М., 2003. — 276 с.

203. Дементьев, И. В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность : учеб. пособие / И. В. Дементьев. — М. : РАП, 2014. — 335 с.

204. Демин, А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования / А. В. Демин // Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2017.

205. Демин, А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. — Красноярск, 2006. — 462 с.

206. Демин, А. В. Нормы налогового права : монография / А. В. Демин. — Красноярск : Сибир. федерал. ун-т, 2010. — 410 с.

207. Долгополов, О. И. Обжалование: способ защиты прав налогоплательщиков / О. И. Долгополов. — М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011. — 168 с.

208. Досудебное урегулирование налоговых споров: налоговые споры в суде : учеб. пособие /под ред. Д. М. Мошковой, А. А. Соловьева. — М., 2023. —176 с.

209. Елистратов, А. И. Основные начала административного права / А. И. Елистратов. — 2-е изд., испр. и доп. — М. : Г. А. Леман и С. И. Сахаров, 1917. — 294 с.

210. Загряцков, М. Д. Административная юстиция и право жалобы / М. Д. Загряцков. — М., 1925. — 244 с.

211. Законотворчество 1917 года : учеб.-науч. пособие / под рук. авт. колл. С. А. Боголюбова. — М., 2017. — 253 с.

212. Запольский, С. В. Финансовое право: методология исследований, генезис, система : монография / С. В. Запольский. — М. : РАП, 2013. — 251 с.

213. Зеленцов, А. Б. Административная юстиция в России (История и современность) : учеб. пособие для судей / А. Б. Зеленцов, В. И. Радченко. — М., 2002. — 119 с.

214. Зеленцов, А. Б. Административно-правовой спор: вопросы теории : монография / А. Б. Зеленцов. — 2-е изд. — М., 2009. — 692 с.

215. Иеринг, Р. Борьба за право / Р. Иеринг. — 2-е изд. — М., 1907. — 96 с.

216. Иеринг, Р. Цель в праве : пер. с нем. / Р. Иеринг. — Б. м., 1881. — VII с. — 412 с.

217. Изотов, А. В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития : монография : / А. В. Изотов. — М. : Юстицинформ, 2022. — 263 с.

218. Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева. — М. : ИЗиСП : Юриспруденция, 2009. — 512 с.

219. Иоффе, О. С. Избранные труды по гражданскому праву : из истории цивилистической мысли, гражданское правоотношение, критика теории «хозяйственного права» / О. С. Иоффе. — 4-е изд. — М., 2020. — 780 с.

220. История финансового законодательства России : учеб. пособие. — Сер. «Экономика и управление». — М. ; Ростов н/Д : ИКЦ «МарТ», 2003. — 256 с.

221. Кабанова, И. Е. Правовое воздействие публичных субъектов на экономические отношения на примере некоторых аспектов отношений собственности / И. Е. Кабанова // Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики : монография / отв. ред. В. А. Вайпан, М. А. Егорова. М., 2017. — 431 с.

222. Кабашов, С. Ю. Организация работы с обращениями граждан в истории России : учеб. пособие / С.Ю. Кабашов. — М., 2010. — 312 с.

223. Карасева, М. В. Конституционное право граждан СССР на обжалование : монография / М. В. Карасева ; науч. ред. В. С. Основин. — Воронеж : Изд-во Воронежского ун-та, 1989. — 150 с.

224. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение : монография / М. В. Карасева. — Москва : Норма : ИНФРА-М, 2001. — 288с.

225. Керимов, Д. А. Методология права: Предмет, функции, проблемы философии права / Д. А. Керимов. — 6-е изд. — М. : Изд-во СГУ, 2011. — 521 с.

226. Кечекьян, С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян ; отв. ред. М. С. Строгович. — М., 1958.—188 с.

227. Килинкарова, Е. В. Налоговое право зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарова. — М. : Юрайт, 2015. — 354 с.

228. Киреенко, А. П. Защита прав налогоплательщиков в Российской Федерации / А. П. Киреенко. — Иркутск, 2012. — 84 с.

229. Кириенко, А. П. Защита прав налогоплательщика в Российской Федерации / А. П. Кириенко. — Иркутск, 2012. — 83 с.

230. Киримова, Е. А. Правовой институт: понятие и виды : учеб. пособие / Е. А. Киримова ; под ред. проф. И. Н. Сенякина. — Саратов, 2000. — 55 с.

231. Козлов, Н. А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля : монография / Н. А. Козлов. — М., 2021. — 208 с.

232. Колесниченко, Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : науч.-практ. пособие / Т. В. Колесниченко. — М. : Юстицинформ, 2012. — 200 с.

233. Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина // Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2014.

234. Копина, А. А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях : монография / А. А. Копина ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Юрлитинформ, 2013. — 186 с.

235. Коркунов, Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. — 5-е изд. — СПб., 1898. — 354 с.

236. Корф, С. А. Административная юстиция в России / С. А. Корф. — СПб., 1910. — Кн. 1 : Очерк исторического развития власти надзора и административной юстиции в России. — 528 с.

237. Котлярова, В. В. Альтернативные способы урегулирования и разрешения споров в России : учеб. пособие / В. В. Котлярова. — Самара, 2021. — 102 с.

238. Кучеров, И. И. Международное налоговое право (Академический курс) : учебник / И. И. Кучеров. — М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. — 452 с.

239. Кучеров, И. И. Теория налогов и сборов: монография / И. И. Кучеров. — М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. — 473 с.

240. Латыпов, Д. Н. Защита гражданских прав в Российской Федерации : монография / Д. Н. Латыпов. — М. : Статут, 2023. — 248 с.

241. Лексин, В. И. Основы теории права : науч. пособие / В. И. Лексин. — М. : ИД «Форум», 2011. — 272 с.

242. Лемайер, К. Административная юстиция. Понятие охраны субъективных публичных прав в связи с развитием воззрений на государство / К. Лемайер. — СПб. : Сенатская тип., 1905. — 206 с.

243. Лопатникова, Е. А. Реализация принципов налогового права / Е. А. Лопатникова ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : ИД «Юриспруденция», 2012. — 160 с.

244. Ляпина, Т. М. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / Т. М. Ляпина. — 2 е изд., доп. и перераб. — Тюмень, 2016. — 236 с.

245. Майбуров, И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. — М. : Юнити-Дана, 2007. — 495 с.

246. Малеин, Н. С. Охрана прав личности советским законодательством / Н. С. Малеин ; отв. ред. А. И. Масляев. — М., 1985. — 412 с.

247. Малько, А. В. Законные интересы как правовая категория / А. В. Малько, В. В. Субочев. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — 359 с.

248. Мальцев, Г. В. Социалистическое право и свобода личности (теоретические вопросы) / Г. В. Мальцев. — М. : Юрид. лит., 1968. — 143 с.

249. Мартинес-Васкес, Хорхе. Россия: переход к новому федерализму : пер. с англ. / Хорхе Мартинес-Васкес, Джеймсон Бо. — М. : Весь Мир, 2002. — 120 с.

250. Марьяхин, Г. В. Налоги и сборы с населения и колхозов : допущено Всесоюз. ком. по делам высшей школы при СНК СССР в качестве учеб. пособия для фин. техникумов / Г. Л. Марьяхин. — М. : Госфиниздат, 1946. — 163 с.

251. Маслов, К. В. Информационное обеспечение налогового администрирования (правовое исследование) : монография / К. В. Маслов. — Омск, 2018. — 223 с.

252. Матузов, Н. И. Актуальные проблемы теории права / Н. И. Матузов. — Саратов : Изд-во Сарат. гос. акад. права, 2004 (ГУП Сарат. полигр. комб.). — 510 с.

253. Матузов, Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права / Н. И. Матузов. — Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1972. — 290 с.

254. Матузов, Н. И. Теория государства и права / Н. И. Матузов, А. В. Малько. — М. : ИД «Дело РАНХ и ГС», 2014. — 528 с.

255. Мачучина, О. А. Институт примирения: теоретико-правовые основы : монография / О. А. Мачучина. — М., 2021. — 173 с.

256. Миллер, А. В. Теория и история налогообложения России /А. В. Миллер. — Омск : Омский гос. ун-т имени Ф. М. Достоевского, 2022. — 215 с.

257. Михайлова, Е. В. Процессуальные формы защиты субъективных прав, свобод и законных интересов в Российской Федерации / Е. В. Михайлова. — М. : Проспект, 2014. — 279 с.

258. Мотовиловкер, Е. Я. Теория регулятивного и охранительного права : монография / Е. Я. Мотовиловкер. — Воронеж, 1990. — 136 с.

259. Муромцев, С. А. Определение и основное разделение права : монография / С. А. Муромцев. — М., 1879. — IX с. — 240 с.

260. Налоговое право (особенная часть) в схемах и таблицах : учеб. пособие / под ред. Д. М. Мошковой. — М. : Проспект, 2023. — 112 с.

261. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юрист, 2004. — 591 с.

262. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.

263. Налоговое право России : особ. часть : учеб. /Кустова и др.] ; отв. ред. Н. А. Шевелева. — Москва : Юристъ, 2004. — 670 с.

264. Налоговые процедуры : учеб. пособие / А. Н. Козырин [и др.] ; под ред. А. Н. Козырина. — М. : Норма, 2008. — 255 с.

265. Носырева, Е. И. Альтернативное разрешение споров в США / Е. И. Носырева. — М., 2005. — 320 с.

266. Овчарова, Е. В. Финансовый контроль в Российской Федерации : учеб. пособие / Е. В. Овчарова. — М., 2013. — 224 с.

267. Озеров, И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. — Рига, 1923. — 544 с.

268. Озеров, И. Х. Финансовое право / И. Х. Озеров. — Вып. 11-й. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. — М :. Типо-Литография Г. И. Простакова. Балчуг, дом Симонова монастыря, 1905. — 333 с.

269. Панова, И. В. Административная юстиция : монография / И. В. Панова. — М. : Норма : Инфра-м, 2014. — 464 с.

270. Пепеляев, С. Г. Налоги: реформы и практика / С. Г. Пепеляев. — М. : Статут, 2005. — 287 с.

271. Пепеляев, С. Г. Правовые критерии налогообложения: опыт 33 лет российской налоговой системы / С. Г. Пепеляев. — М. : Статут. 2024. — 504 с.

272. Переговоры в гражданском праве и цивилистическом процессе : монография / Р. Ю. Банников, О. И. Величкова, Е. А. Евтухович [и др.] ; под ред. Е. И. Носыревой, Д. Г. Фильченко. — М. : Статут, 2023. — 270 с.

273. Петров, Ю. И. Фискальные органы в истории налогообложения в России: IX–XIX века / Ю. И. Петров. — М. : ЛЕНАНД, 2016. — 240 с.

274. Петухова, Н. Е. История налогообложения в России IX–XX вв. : учеб. пособие / Н. Е. Петухова. — М. : Вузовский учебник, 2011. — 416 с.

275. Пинская, М. Р. Развитие налогового федерализма в России : монография /М. Р. Пинская. — М., 2010. —178 с.

276. Поветкина, Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / Н. А. Поветкина ; под ред. И. И. Кучерова. — М., 2016. — 344 с.

277. Поволоцкий, Л. И. Дела особого производства / Л. И. Поволоцкий, Б. А. Лисковец, А. С. Соминский. — М., 1948. — 115 с.

278. Податная инспекция в России (1885–1910 гг.). Очерк деятельности податной инспекции за 25 лет ее существования в связи с развитием прямого обложения / сост. К. И. Ровинский. — СПб., 1910. — 191 с.

279. Поляков, А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: курс лекций / А. В. Полякова. — СПб. : ИД СПб. гос. ун-та, 2004. — 832 с.

280. Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Дело и Сервис, 2011. — 432 с.

281. Починок, А. П. Фискал / А. П. Починок ; под ред. Н. Починок. — М., 2016. — 304 с.

282. Правовые формы деятельности в общенародном государстве : учеб. пособие / под общ. ред. В. М. Горшенева. — Харьков, 1985. — 85 с.

283. Прокопьев, А. Ю. Гражданские правоотношения: понятие, элементы и виды : монография / А. Ю. Прокопьев. — М., 2016. — 177 с.

284. Протасов, В. Н. Правоотношение как система / В. Н. Протасов. — М., 1991. — 144 с.

285. Протасов, В. Н. Что и как регулирует право : учеб. пособие / В. Н. Протасов. — М. : Юрист, 1995. — 96 с.

286. Ремнев, В. И. Право жалобы в СССР / В. И. Ремнев. — М. : Знание, 1982. — 64 с.

287. Ремнев, В. И. Социалистическая законность в государственном управлении: монография / В. И. Ремнев ; отв. ред. А. А. Мельников. — М. : Наука, 1979. — 301 с.

288. Ровинский, Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М. : Госюриздат, 1960. — 194 с.

289. Рождественский, А. А. Основы общей теории права / А. А. Рождественский. — М., 1912. — 157 с.

290. Рожкова, М. А. Договорное право: Соглашения о подсудности, международной подсудности, примирительной процедуре, арбитражное (третейское) и мировое соглашения / М. А. Рожкова, Н. Г. Елисеев, О. Ю. Скворцов / под общ. ред. М. А. Рожковой. — М. : Статут, 2008. — 528 с.

291. Рожкова, М. А. Средства и способы правовой защиты сторон коммерческого спора / М. А. Рожкова. — М., 2006. — 392 с.

292. Рукавишникова, И. В. Метод финансового права / И. В. Рукавишникова ; отв. ред. Н. И. Химичева. — М., 2011. — 288 с.

293. Сасов, К. А. Судебные издержки налогоплательщика: теория и практика возмещения / К. А. Сасов. — М., 2018. — 143 с.

294. Саттарова, Н. А. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики) : монография / Н. А. Саттарова, Ю. В. Бабанова. — М. : Юрлитформ, 2012. — 160 с.

295. Серков, П. П. Правоотношение (теория и практика современного правового регулирования) : монография : в 3 ч. / П. П. Серков. — Ч. 1. — М. : Норма, 2019. — 512 с.

296. Смирных, С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С. Е. Смирных. — М. : Волтерс Клувер, 2009. — 176 с.

297. Советское финансовое право : учебник / под ред. В. Н. Бесчервных, С. Д. Цыпкина. — М. : Юрид. лит., 1982. — 423 с.

298. Советское финансовое право : учеб. для вузов по спец. «Правоведение» / Е. А. Ровинский, М. И. Пискотин, Н. И. Химичева [и др.] ; отв. ред. Е. А. Ровинский. — 3-е изд. — М. : Юрид. лит., 1978. — 344 с.

299. Соколов, А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. — М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2003. — 512 с.

300. Старилов, Ю. Н. Административная юстиция : Теория, история, перспективы / Ю. Н. Старилов. — М. : Норма, 2001. — 292 с.

301. Старилов, Ю. Н. Из публикаций последних лет: воспоминания, идеи, мнения, сомнения... : сб. избр. науч. тр. / Ю. Н. Старилов. — Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2010. — 287 с.

302. Степин, А. Б. Средства и способы защиты гражданских прав участников экономических отношений : монография / А. Б. Степин. — Саратов, 2022. — 312 с.

303. Стремоухов, А. В. Правовая защита человека : монография / А. В. Стремоухов. — СПб., 2006. — 323 с.

304. Строгович, М. С. Избранные труды : в 3 т. / М. С. Строгович. — Т. 1 : Проблемы общей теории права. — М., 1990. — 394 с.

305. Субочев, В. В. Законные интересы / В. В. Субочев ; под ред. А. В. Малько. — М. : Норма. 2014. — 496 с.

306. Султанов, А. Р. Должная правовая процедура-гарантия всех остальных прав: К 30-летнему юбилею Конституции Российской Федерации / А. Р. Султанов. — М. : Статут, 2024. — 322 с.

307. Сырых, В. М. Логические основания общей теории права : в 2 т. / В. М. Сырых. — Т. 1. Элементный состав. — М. : Юстицинформ, 2000. — 528 с ; Т. 2. Логика правового исследования. — М. : Юстицинформ, 2004. — 560 с.

308. Теория государства и права / под ред. А. И. Королева, Л. С. Явича. — 2-е изд. — Л., 1987. — 549 с.

309. Теория государства и права : учебник / под ред. А. С. Пиголкина. — М. : Юрайт-Издат, 2006. — 613 с.

310. Тихомиров, Ю. А. Коллизионное право : учеб. и науч.-практ. пособие / Ю. А. Тихомиров. — М. : Юринформцентр, 2000. — 393 с.

311. Тихомиров, Ю. А. Правовое регулирование: теория и практика / Ю. А. Тихомиров. — М. : Формула права, 2010. — 398 с.

312. Толстопятенко, Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. — М. : Норма, 2001. — 336 с.

313. Толстопятенко, Г. П. Налоговое право США. Терминология / Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федотова. — М., 1996. — 272 с.

314. Тропская, С. С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица / С. С. Тропская ; предисл. К. С. Бельского. — М. : Изд-во МГУ, 2009. — 224 с.

315. Тургенев, Н. И. Опыт теории налогов. У истоков финансового права / Н. И. Тургенев ; под ред. А. Н. Козырина. — М. : Статут, 1998. — 432 с.

316. Тютин, Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков : монография / Д. В. Тютин. — М., 2014. — 216 с.

317. Финансовое право : учебник / О. Н. Горбунова [и др.] ; под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. — М. : Проспект, 2006. — 532 с.

318. Финансовое право : учебник / Н. М. Артемов, Е. М. Ашмарина, К. С. Бельский [и др.] ; под ред. О. Н. Горбуновой. — 2. изд., перераб. и доп. — М. : Юристъ, 2004. — 493 с.

319. Финансовое право : учебник / А. С. Алимбекова, О. Ю. Бакаева, Е. Г. Беликов [и др.] ; отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2017. — 799 с.

320. Хаванова, И. А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / И. А. Хаванова ; под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2013. — 179 с.

321. Халфина, Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. — М., 1974. — 352 с.

322. Хаманева, Н. Ю. Защита прав граждан в сфере исполнительной власти / Н. Ю. Хаманева. — М., 1997. — 214 с.

323. Хаманева, Н. Ю. Уполномоченный по правам человека — защитник прав граждан / Н. Ю. Хаманева. — М. : Ин-т гос-ва и права РАН, 1998. — 80 с.

324. Химичева, Н. И. Налоговое право : учебник для вузов / Н. И. Химичева. — М. : Бек, 1997. — 325 с.

325. Хвостов, В. М. Общая теория права: элементарный очерк / В. М. Хвостов. — М. : Ун-т. Тип. Страстной бульвар, 1905. — 211 с.

326. Цветков, И. В. Налогоплательщик в судебном процессе : практ. пособие по судебной защите / И. В. Цветков. — М. : БЕК, 2000. — 144 с.

327. Цинденлиани, И. А. О системе финансового права: современное состояние научных исследований : монография / И. А. Цинделиани. — М. : РАП, 2011. — 166 с.

328. Цинделиани, И. А. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции : науч.-практ. пособие / И. А. Цинделиани, А. В. Чуряев. — М. : Проспект, 2017. — 527 с.

329. Цыганов, В. Б. История государственного управления в России / В. Б. Цыганов. — Екатеринбург, 1999. — 303 с.

330. Цыпкин, С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. — М., 1983. — 80 с.

331. Черник, Д. Г. Основы налоговой системы : учеб. пособие / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов / под ред. Д. Г. Черника. — М. : Финансы : ЮНИТИ, 1998. — 422 с.

332. Черник, И. Д. Досудебное урегулирование налоговых споров / И. Д. Черник. — М. : Налоговый вестник, 2012. — 288 с.

333. Чечот, Д. М. Административная юстиция (теоретические проблемы) / Д. М. Чечот. — Л. : Изд-во Ленинград. ун-та, 1973. — 134 с.

334. Чечот, Д. М. Субъективное право и формы его защиты / Д. М. Чечот. — Л., 1968. — 72 с.

335. Шагиева, Р. В. Правовая деятельность в современном российском обществе: (проблемы теории и методологии) : монография / Р. В. Шагиева. — М. : РПА МЮ РФ, 2004. — 213 с.

336. Шайкенов, Н. А. Правовое обеспечение интересов личности : монография / Н. А. Шайкенов ; науч. ред. С. С. Алексеев. — Свердловск : Изд-во Урал. ун-та, 1990. — 200 с.

337. Шепенко, Р. А. Налоговое право: конституционные нормы / Р. А. Шепенеко. — М. : Статут, 2006. — 303 с.

338. Шершеневич, Г. Ф. Общая теория права: учебное пособие (по изд. 1910–1912) / Г. Ф. Шершеневич. — Т. 2. — М. : Юридический колледж МГУ, 1995. — 306 с.

339. Шишкин, Р. Н. Налоговая выгода при дроблении бизнеса: методика проведения налогового контроля, судебная практика, правовые рекомендации для налогоплательщиков / Р. Н. Шишкин. — М., 2021. — 175 с.

340. Шишкин, С. С. Досудебный порядок урегулирования споров : учеб. пособие / С. С. Шишкин, Г. В. Дегтярева. — М. : Юрлитинформ, 2017. — 160 с.

341. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : монография / Д. М. Щекин ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М., 2023. — 481 с.

342. Экономико-правовые институты регулирования регионального развития Российской Федерации : монография / Н. М. Казанцев, Е. М. Бухвальд, А. Р. Бахтизин [и др.] ; под ред. Н. М. Казанцева. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2013. — 468 с.

343. Экономические казусы законодательства : монография / Н. М. Казанцев, Г. А. Василевич, Н. Г. Доронина, П. Г. Никитенко [и др.] ; под ред. Н. М. Казанцева. — М. : Проспект, 2018. — 278 с.

344. Энциклопедия российского финансового права / под ред. Е. Ю. Грачевой, Р. Е. Артюхина. — М. : Проспект, 2024. — 928 с.

345. Юридическая процессуальная форма: теория и практика / Н. В. Витрук, В. М. Горшенев, Т. Н. Добровольская [и др.]. — М. : Юрид. лит., 1976. — 280 с.

346. Юридическая техника : учеб. пособие / Н. А. Власенко, А. И. Абрамова, Г. Т. Чернобель [и др.]. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2016. — 320 с.

347. Ядрихинский, С. А. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита : монография / С. А. Ядрихинский ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : Проспект, 2022. — 368 с.

348. Якупов, З. С. Организация налоговых проверок и внутренний аудит : учеб. пособие / З. С. Якупов. — Казань, 2013. — 392 с.

349. Янжул, И. Н. Основные начала финансовой науки / И. Н. Янжул. — СПб., 1904. — 498 с.

IV. Статьи

350. Айсуакова, Р. Б. О тенденциях развития досудебного урегулирования налоговых споров / Р. Б. Айсукова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : XV Междунар. науч. конф. — Уфа, 2022. — С. 52–55.

351. Арзуманова, Л. Л. Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и

правоприменительная практика / Л. Л. Арзуманова // Правоприменение. — 2021. — Вып. 5. — № 3. — С. 156–166.

352. Арзуманова, Л. Л. Онлайн-медиация как одна из альтернативных форм урегулирования публично-правового спора / Л. Л. Арзуманова // Право и цифровая экономика. — 2021. — № 4 (14). — С. 45–49.

353. Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование медиации как альтернативного способа разрешения спора: налогово-правовой аспект / Л. Л. Арзуманова, А. А. Григорьев // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). — 2021. — № 9 (85). — С. 89–98.

354. Бартош, О. Н. Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков / О. Н. Бартош // Налоги. — 2009. — № 22. — С. 5–6.

355. Бит-Шабо, И. В. Вопросы повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров / И. В. Бит-Шабо // Российское правосудие. — 2022. — № 2. — С. 106–112.

356. Богданов, Д. В. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков: историко-правовой аспект / Д. В. Богданов // Финансовое право. — 2012. — № 7. — С. 32–36.

357. Богданов, Д. В. К вопросу о правовой сущности института защиты прав и законных интересов налогоплательщика / Д. В. Богданов // Финансовое право. — 2013. — № 2. — С. 41–44.

358. Бойко, А. В. Альтернативные способы разрешения налоговых споров: состояние и перспективы. Традиции и новации в системе современного российского права / А. В. Бойко // Сборник тезисов XVIII Междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых. — М., 2019. — С. 482–483.

359. Бондаренко, В. Е. Институт медиации: проблема формирования и механизм внедрения в практику // Правовая культура. — 2014. — № 1. — С. 100–101.

360. Брызгалин, А. В. Расходы для целей налогообложения: документирование, налоговый учет, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, О. С. Федорова // Налоги и финансовое право. — 2012. — № 11. — С. 32–171.

361. Бурмистрова, С. А. Создание условий для реализации правовых интересов как способ их защиты / С. А. Бурмистрова // Журнал российского права. — 2018. — № 3. — С. 17–27.

362. Буссе, Р. Правовое регулирование института налогового консультирования в других странах / Р. Буссе // Налоговед. — 2015. — № 2. — С. 75–87.

363. Васильева, Е. Н. Юрисдикционная форма защиты в области патентного права / Е. Н. Васильева // Труды института государства и права РАН. — 2017. — Т. 12. — № 6. — С. 25–43.

364. Васильева, Н. В. Проблемы защиты прав налогоплательщиков и налоговых агентов / Н. В. Васильева // Защита частных прав: проблемы теории и практики : материалы междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред. Н. П. Асланян. — Иркутск, 2012. — С. 293–300.

365. Васянина, Е. Л. Универсальные юридические конструкции в налоговых отношениях / Е. Л. Васянина // Финансовое право. — 2023. — № 11. — С. 34–37.

366. Ведяхин, В. М. Защита права как правовая категория / В. М. Ведяхин, Т. Б. Шубина // Правоведение. — 1998. — № 1. — С. 67–79.

367. Воинов, В. В. Информационное сопровождение налоговых оговорок / В. В. Воинов // Налоговед. — 2021. — № 6 (210). — С. 37–49.

368. Воробьев, И. А. Налоговая медиация: опыт и перспективы внедрения / И. А. Воробьев // Проблемы экономики и юридической практики. — 2023. — Т. 19. — № 5 (328). — С. 36–39.

369. Грачева, Е. Ю. Доктрина науки финансового права: эволюционное развитие и современность / Е. Ю. Грачева, Л. Л. Арзуманова // Журнал российского права. — 2023. — Т. 27. — № 5. — С. 171–186.

370. Гримм, Д. Д. Юридическое отношение и субъективное право / Д. Д. Гримм // Журнал министерства юстиции. — 1897. — № 5. — С. 1–23.

371. Гюльбасаров, Э. А. Взаимосогласительные процедуры в рамках налогового мониторинга как вид альтернативного урегулирования спора / Э. А. Гюльбасаров // Финансовое право. — 2024. — № 2. — С. 26–29.

372. Дементьев, И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм / И. В. Дементьев // Журнал российского права. — 2019. — № 8. — С. 96–106.

373. Демин, А. В. Мировое соглашение в налоговых спорах / А. В. Демин // Российский журнал правовых исследований. — 2017. — № 2 (11). — С. 91–99.

374. Денисенко, В. В. Медиация в публичном и частном праве и ее необходимость с позиции современных теорий правопонимания / В. В. Денисенко // Мировой судья. — 2015. — № 8. — С. 15–20.

375. Дидигова, Л. Р. К вопросу об альтернативном разрешении налоговых споров / Л. Р. Дидигова // Глобализация и публичное право : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Москва, 26 ноября 2013 года). — М. : РУДН, 2014. — С. 217–221.

376. Журавлева, О. О. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговой сфере / О. О. Журавлева // Налоговед. — 2018. — № 9. — С. 21–28.

377. Журавлева, О. О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков / О. О. Журавлева // Журнал российского права. — 2013. — № 3. — С. 63–71.

378. Журавлева, О. О. Реализация принципа равенства в соглашениях в налоговой сфере: российский опыт / О. О. Журавлева // Журнал российского права. — 2019. — № 2. — С. 96–105.

379. Зайков, Д. Е. Уполномоченные по защите прав предпринимателей как участники арбитражного процесса / Д. Е. Зайков // Безопасность бизнеса. — 2019. — № 6. — С. 9–13.

380. Зарипов, В. М. Концепция совершенствования правового регулирования некодифицированных налогов и сборов / В. М. Зарипов, П. А. Попов, Л. В. Ромащенко // Налоговед. — 2014. — № 9. — С. 57–65.

381. Зарипов, В. М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? / В. М. Зарипов // Закон. — 2021. — № 5. — С. 48–53.

382. Захаров, А. С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ / А. С. Захаров // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 3. — С. 16–18.

383. Зеленцов, А. Б. Субъективные права и законные интересы как предмет правовой защиты в системе административной юстиции: юридическая природа и виды / А. Б. Зеленцов // Административное право и процесс. — 2017. — № 6. — С. 74–83.

384. Зорькин, В. Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда / В. Д. Зорькин // Сравнительное конституционное обозрение. — 2006. — № 3. — С. 98–106.

385. Зрелов, А. П. Новые правовые нюансы использования доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки / А. П. Зрелов // Ваш налоговый адвокат. — 2009. — № 6. — С. 18–24.

386. Иванов, А. А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью / А. А. Иванов / А. А. Иванов // Вестник экономического правосудия РФ. — 2018. — № 4. — С. 137–144.

387. Иванова, Е. В. Этапы эволюции налоговых органов России / Е. В. Иванова // Вестник Омского университета. — Сер. «Экономика». — 2004. — № 2. — С. 122–128.

388. Илларионов, А. Проект непротивления сторон. Медиация в налоговых правоотношениях / А. Илларионов, Ю. Крохина, В. Василевский // Финансовая газета. — 2021. — № 21–22. — С. 12–13.

389. Ильин, А. Ю. К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками / А. Ю. Ильин, О. Е. Царева // Евразийская адвокатура. — 2022. — № 2 (57). — С. 51–55.

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

391. Карамышев, Д. А. Институт налоговых омбудсменов как способ досудебного урегулирования налоговых споров / Д. А. Карамышев // Налоги. — 2024. — № 3. — С. 21–26.

392. Карасева (Сенцова), М. В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков / М. В. Карасева (Сенцова)// Финансовое право. — 2017. — № 10. — С. 27–31.

393. Карасева, М. В. Налоговая оговорка, гражданское право и налоговый суверенитет / М. В. Карасева // Финансовое право. — 2023. — № 4. — С. 11–16.

394. Карасева, М. В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций / М. В. Карасева // Закон. — 2010. — № 11. — С. 57–67.

395. Карасева, М. В. Налоговый процесс / М. В. Карасева // Хозяйство и право. — 2003. — № 6. — С. 53–58.

396. Кобзарь-Фролова, М. Н. Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщика как феномен налогового права / М. Н. Кобзарь-Фролова, Д. В. Богданов // Финансовое право. — 2016. — № 2. — С. 22–26.

397. Кобылянский, А. К. Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования / А. К. Кобылянский // Финансовые исследования. — 2012. — № 1 (34). — С. 81–88.

398. Козлов, Н. А. Права налогоплательщика и налоговый контроль: правовая характеристика взаимосвязи / Н. А. Козлов // Современное общество и право. — 2015. — № 4 (21). — С. 111–116.

399. Козырин, А. Н. Право на изменение срока исполнения налоговой обязанности / А. Н. Козырин // Законы России. — 2018. — № 12. — С. 27–40.

400. Конюхова, А. А. Разрешение налоговых споров в России и Германии (анализ особенностей правового регулирования) / А. А. Конюхова // Международные отношения и мировая политика. — 2015. — № 2 (41). — С. 224–230.

401. Копина, А. А. Права налогоплательщика в сфере налогового контроля / А. А. Копина // Налоги. — 2016. — № 22. — С. 12–18.

402. Крохина, Ю. А. Особенности разрешения налоговых споров в России и зарубежных странах / Ю. А. Крохина // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. — 2018. — № 3 (50). — С. 48–55.

403. Крохина, Ю. А. Ошибки цифровых технологий в налоговом контроле: юридические последствия для бюджетной системы / Ю. А. Крохина // Финансовое право. — 2022. — № 9. — С. 26–29.

404. Кузнеченкова, В. Е. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса / В. Е. Кузнеченкова // Финансовое право. — 2004. — № 5. — С. 44–48.

405. Курочкин, Д. А. Налоговая медиация: опыт регулирования и применения в России / Д. А. Курочкин // Налоговед. — 2021. — № 3. — С. 53–59.

406. Кустова, М. В. Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций / М. В. Кустова // Вестник Санкт-Петербургского университета. — 2018. — Т. 9. — Вып. 3. — С. 353–369.

407. Кучеров, И. И. Налоги не боевой рубеж, а возможность для сотрудничества / И. И. Кучеров // Налоговед. — 2008. — № 11. — С. 5–8.

408. Лавров, С. В. Договорные возможности в помощь управлению налоговыми рисками при работе с поставщиками / С. В. Лавров // Налоговед. — 2021. — № 6. — С. 23–27.

409. Лухманов, М. И. Заверения об обстоятельствах: теоретические и практические пробелы в свете новых разъяснений ВС РФ / М. И. Лухманов // Закон. — 2019. — № 7. — С. 153–168.

410. Малеин, Н. С. Охраняемый законом интерес / Н. С. Малеин // Советское государство и право. — 1980. —№ 1. — С. 27–34.

411. Малько, А. В. Механизм правового регулирования / А. В. Малько // Правоведение. — 1996. — № 3. — С. 54–62.

412. Малько, А. В. Правовые средства как общетеоретическая проблема / А. В. Малько // Правоведение. — 1999. — № 2. — С. 4–16.

413. Малько, А. В. Правовые средства: вопросы теории и практики / А. В. Малько // Журнал российского права. — 1998. — № 8. — С. 66–77.

414. Мартемьянова, Е. В. Практика применения «налоговой оговорки» в отношениях по поставке товаров / Е. В. Мартемьянова // Налоговед. — 2021. — № 6. — С. 28–34.

415. Мигачева, Е. В. Досудебный порядок урегулирования налогового спора / Е. В. Мигачева // Российское правосудие. — 2012. — № 7 (75). — С. 100–103.

416. Мильков, А. В. К вопросу о соотношении понятий «защита права» и «охрана права» / А. В. Мильков // Закон. — 2010. — № 11. — С. 99–106.

417. Михайлова, Е. В. Защита прав субъектов налогообложения при проведении налоговой проверки / Е. В. Михайлова // Налоги. — 2021. — № 6. — С. 23–26.

418. Морозова, Н. А. Соглашение, заключаемое при рассмотрении судами споров из публичных правоотношений как вид административного договора / Н. А. Морозова // Договор в публичном праве : сборник научных статей / под ред. Е. В. Гриценко, Е. Г. Бабелюк. — М., 2009. — С. 122–132.

419. Мосидзе, Г. А. Классификация интересов участников налоговых правоотношений / Г. А. Мосидзе // Финансовое право. — 2017. — № 12. — С. 37–41.

420. Мошкова, Д. М. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России / Д. М. Мошкова // Право и цифровая экономика. — 2021. — № 4. — С. 56–62.

421. Мурадьян, Э. М. Заметки о суде / Э. М. Мурадьян // Сб. тр. Ин-та гос-ва и права РАН. — 2009. — № 3. — С. 116–131.

422. Муратова, Д. А. Правовая природа способа защиты гражданских прав / Д. А. Муратова // Российская юстиция. — 2009. — № 4. — С. 16–20.

423. Мясникова, Е. С. Альтернативные способы разрешения налоговых споров / Е. С. Мясникова, С. С. Сакркисян, О. А. Левшукова // Экономика и социум. — 2017. — № 4 (35). — С. 969–973.

424. Назаров, В. Н. Конституционные основы защиты прав налогоплательщика / В. Н. Назаров // Финансовое право. — 2007. — № 9. — С. 22–26.

425. Никитин, А. В. Возмещение убытков: теория и практика / А. В. Никитин // Юрист. — 2016. — № 2. — С. 23–28.

426. Ногина, О. А. Предпроверочный анализ деятельности налогоплательщиков как самостоятельная форма налогового контроля / О. А. Ногина // Закон. — 2022. — № 11 — С. 64–72.

427. Носырева, Е. И. Концепция претензионного порядка урегулирования споров в трудах советского периода и ее современное значение / Е. И. Носырева // Труды института государства и права РАН. — М., 2017. — Т. 12. — № 6. — С. 174–183.

428. Овсянников, С. В. Особенности осуществления налогового контроля на территориях с особым статусом / С. В. Овсянников, Н. А. Шевелева // Финансовое право. —2021. — № 3. — С. 23–28.

429. Овчарова, Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования / Е. В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2019. — № 1. — С. 89–111.

430. Омелехина, Н. В. Финансовое право в межотраслевом институте достоинства личности / Н. В. Омелихина // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15, № 11. — С. 62–77.

431. Осина, Д. М. Решение налогового органа по выездной проверке как письменное разъяснение о порядке исчисления и уплаты налога / Д. М. Осина, Л. В. Яковлева // Налоговед. —2018. — № 3(17) — С. 23–30.

432. Панова, И. В. Медиация как альтернативный порядок рассмотрения споров (часть 1) / И. В. Панов // Государство и право. — 2017. — № 6. — С. 35–41.

433. Панова, И. В. Медиация как альтернативный порядок рассмотрения споров (часть 2) / И. В. Панов // Государство и право. — 2017. — № 7. — С. 53–60.

434. Пепеляев, С. Г. О правовой природе института судебных расходов / С. Г. Пепеляев // Закон. — 2013. — № 11. — С. 106–112.

435. Пепеляев, С. Г. Призрак разрыва / С. Г. Пепеляев // Налоговед. — 2021. — № 5 (209). — С. 4–8.

436. Пилипенко, А. А. Налоговое консультирование: теоретическое и прикладное осмысление / А. А. Пилипенко // Финансовое право. — 2020. — № 11. — С. 23–26.

437. Пилипенко, А. А. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства: налоговые аспекты / А. А. Пилипенко // Налоги. — 2020. — № 1. — С. 18–23.

438. Поветкина, Н. А. «Цифровые» права налогоплательщика / Н. А. Поветкина, А. А. Копина // Налоги. — 2020. — № 5. — С. 40–44.

439. Покачалова, Е. В. «Правосубъектность участников финансовых отношений: модернизация последних лет и перспективы правового регулирования (постановка научных проблем на примере публичных кредитно-долговых и банковских отношений») / Е. В. Покачалова // Правосубъектность участников финансовых правоотношений и ее трансформация в условиях цифровизации экономики : сб. по материалам VI Саратовских финансово-правовых чтений научной школы имени Н. И. Химичевой — Междунар. науч.-практ. конф. в рамках Саратовского междунар. юрид. форума, посвященного 90-летию Саратов. гос. юрид. акад. (Саратов, 9 июня 2021 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. — Саратов : Изд-во СГЮА, 2022. — С. 132–135.

440. Покачалова, Е. В. Категория «интереса» в финансовом праве: теоретический аспект / Е. В. Покачалова // Защита прав и законных интересов субъектов отношений в сфере финансово-правового регулирования: проблемы теории и правоприменения : сб. ст. по материалам Всерос. науч.-практ. конф. (Саратов, 20 мая 2016 г.) / под ред. Е. В. Покачаловой. — Саратов : СГЮА, 2018. — С. 136–142.

441. Попов, В. В. Актуальные вопросы защиты прав и интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения / В. В. Попов // Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко. — М. ; Харьков : Право, 2013. — С. 421–444.

442. Порохов, В. Е. Проблемы систематизации налогового права / В. Е. Порохов // Научные труды по финансовому праву: современные проблемы предмета, метода и системы финансового права : материалы Первой междунар. науч.-теорет. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву». — Вып. 1. — Алмааты, 2011. — С. 435–452.

443. Посулихина, Н. С. Альтернативные способы разрешения споров как мера снижения нагрузки на суды: сравнительно-правовое исследование (часть 2) / Н. С. Посулихина, А. Б. Козырева // Lex russica (Русский закон). — 2021. — № 9 (178). — С. 144–155.

444. Рождественская, Т. Э. Особенности правового статуса финансового уполномоченного / Т. Э. Рождественская, А. Г. Гузнов // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). — 2018. — № 10. — С. 45–54.

445. Рожкова, М. А. Об автоматизации онлайн-арбитража и онлайн урегулирования коммерческих и потребительских споров / М. А. Рожкова // E-Commerce и взаимосвязанные области (правовое регулирование) : сб. ст. / рук. авт. колл. и отв. ред. М. А. Рожкова. — М., 2019. — С. 205–235.

446. Рукавишникова, И. В. Формы и способы защиты прав участников финансовых отношений / И. В. Рукавишникова // Финансовое право. — 2006. — № 6. — С. 14–19.

447. Ручкина, Г. Ф. Аудит в системе налоговых органов Российской Федерации / Г. Ф. Ручкина, П. А. Курков // Налоги. — 2009. — № 2. — С. 11–14.

448. Ручкина, Г. Ф. Медиативные практики в налоговых спорах: опыт стран БРИКС / Г. Ф. Ручкина, В. К. Шайдуллина // Экономика. Налоги. Право. — 2020. — Т. 13. — № 1. — С. 133–140.

449. Сапун, В. А. Инструментальная теория права в юридической науке / В. А. Сапун // Современное государство и право: Вопросы теории и истории : сб. науч. тр. — Владивосток, 1992.

450. Сасов, К. А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? / К. А. Сасов // Налоговед. — 2016. — № 11. — С. 24–33.

451. Сергеев, А. А. Разграничение налоговых и неналоговых платежей: Конституционно-правовой аспект / А. А. Сергеев // Конституционное и муниципальное право. — 2006. — № 1. — С. 40–41.

452. Сосновский, С. А. Необходимость формализации предпроверочного анализа / С. А Сосновский // Налоговед. — 2020. — № 4. — С. 35–44.

453. Суругин, Д. Н. Процессуальные аспекты досудебного обжалования решений налоговых органов / Д. Н. Суругин // Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам III Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 ноября 2009 г. — М., 2009.

454. Таранкова, М. А. Актуальные проблемы применения медиации в России и за рубежом / М. А. Таранкова // Медиация: актуальность, современность, инновационность : материалы Всерос. с междунар. участием научно-практ. конф. — Липецк, 2023. — С. 70–74.

455. Тарибо, Е. В. Влияние конституционного правосудия на налоговую систему и возможные пути повышения его эффективности / Е. В. Тарибо // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. — 2018. — Т. 9. — Вып. 3. — С. 343–351.

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

457. Хаванова, И. А. Налоговое судопроизводство: особенности процессуального порядка рассмотрения налоговых споров в зарубежной практике / И. А. Хаванова // Финансовое право. — 2010. — № 9. — С. 35–40.

458. Хаманева, Н. Ю. Административно-правовой спор как разновидность юридического конфликта / Н. Ю. Хаманева // Сб. тр. Ин-та гос-ва и права РАН. — 2009. — № 3. — С. 36–59.

459. Химичева, Н. И. Дефиниция налога в системе инструментов защиты прав субъектов налоговых правоотношений / Н. И. Химичева // Законные интересы субъектов налоговых правоотношений: проблемы нормативно-правового

обеспечения: сб. ст. по материалам Межвуз. науч.-практ. конф. (Саратов, 5 июня 2014 г.) / отв. ред. Е. В. Покачалова. — Саратов : СГЮА, 2015. — С. 134–140.

460. Цветкова, Е. А. Категория законного интереса в юридической науке / Е. А. Цветкова // Журнал российского права. — 2016. — № 3. — С 37–46.

461. Цветкова, Е. А. Налоговый мониторинг как способ досудебной защиты прав налогоплательщиков / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2023. — № 4. — С. 36–38.

462. Цветкова, Е. А. Налогообложение инновационных компаний в России / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2020. — № 5. — С. 23–27.

463. Цветкова, Е. А. Охраняемый законный интерес налогоплательщика как правовая категория налогового права / Е. А. Цветкова //Финансовое право. — 2020. — № 11. — С. 23–26.

464. Цветкова, Е. А. Правовые аспекты невыполнения налогоплательщиком неправомерных актов и требований налоговых органов и их должностных лиц / Е. А. Цветкова // Налоги. — 2019. — № 5. — С. 15–18.

465. Цветкова, Е. А. Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в налоговых спорах / Е. А. Цветкова // Финансовое право. — 2016. — № 7. — С. 28–33.

466. Цветкова, Е. А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии / Е. А. Цветкова // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2017. — № 2. — С. 58–64.

467. Черкасов, Д. С. Обзор практики о взыскании финансовых потерь (убытков) по НДС с контрагентов» / Д. Черкасов, С. Филиппов, Е. Кузьмина // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

468. Черникова, Е. В. О кодификации норм налогового права, значении и необходимости систематизации налогового законодательства / Е. В. Черникова // Современное право. — 2014. — № 11. — С. 80–83.

469. Шевелева, Н. А. Налогово-правовые механизмы государственной поддержки предпринимательства в современных условиях / Н. А. Шевелева //

Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 11 (120). — С. 36–50.

470. Шевелева, Н. А. Налогоплательщик может быть спокоен, только если он всю свою энергию отдаст не бизнесу, а соблюдению налогового законодательства. / Н. А. Шевелева // Закон. — 2011. — № 5. — С. 8–19.

471. Шевченко, Е. Е. Развитие законодательства о налогах и сборах: по пути к балансу интересов / Е. Е. Шевченко // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2018. — № 12. — С. 61–68.

472. Шишканов, А. О. О возможности вменения нарушения ст. 54.1 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки (комментарий к Определению Конституционного Суда РФ от 30.03.2023 № 705-О / А. О. Шишканов // Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации 2022 года : по материалам XX Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 12–21 апреля 2023 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2023. — С. 120–127.

473. Щекин, Д. М. О кризисе правосудия по налоговым спорам / Д. М. Щекин // Закон. — 2016. — № 10. — С. 28–35.

474. Юзвак, М. В. Значение мировых соглашений в налоговом праве / М. В. Юзвак // Налоговед. — 2015. — № 10. — С. 60–67.

475. Юзвак, М. В. Разъяснения нефинансовых органов как основание для освобождения от пеней и штрафов / М. В. Юзвак // Налоговед. — 2019. — № 6. — С. 21–27.

476. Ядрихинский С. А. К вопросу о понятии налогового правоотношения / С. А. Ядрихинский // Налоги. — 2018. — № 6. — С. 16–20.

477. Ядрихинский, С. А. Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика / С. А. Ядрихинский // Вестник Омского университета. — Серия: Право. — 2020. — Т. 17. — № 3. — С. 36–46.

478. Ядрихинский, С. А. О соотношении законного интереса и субъективного права / С. А. Ядрихинский // Право. Журнал высшей школы экономики. — 2020. — № 1. — С. 169–187.

479. Яковлев, Д. В. Некоторые аспекты эффективности механизма разрешения споров уполномоченным по правам потребителей финансовых услуг / Д. В. Яковлев // Законы России. — 2020. — № 4. — С. 74–77.

480. Янкевич, С. В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования / С. В. Янкевич // Публично-правовые исследования. — 2015. — № 1. — С. 56–75.

V. Справочная литература

481. 101 термин налогового права: крат. законод. и доктринальное толкование / Н. А. Соловьева [и др.]. — М. : Инфотропик Медиа, 2015. — 452 с.

482. Краткий философский словарь / под редакцией А. П. Алексеева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ООО «ТК Велби», 2002. — 496 с.

483. Латино-русский словарь / под общ. ред. С. И. Соболевского. — М., 1949. — 950 с.

484. Ожегов, С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. — М., 1988. — 814 с.

485. Тихомиров, Л. В. Юридическая энциклопедия / Л. В. Тихомиров, М. Ю. Тихомиров ; под ред. М. Ю. Тихомирова. — М. : Изд-во Тихомирова, 2008. — 1088 с.

486. Энциклопедический словарь. — Т. 13. — СПб. : Изд. Брокгауза и Ефрона, 1894. — 480 с.

487. Философский энциклопедический словарь / гл. ред.: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, Г. В. Панов. — М. : Сов. Энциклопедия, 1983. — 840 с.

VI. Диссертации и авторефераты диссертаций

488. Алексеева, Т. В. Институты альтернативного разрешения споров в России: проблемы и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Алексеева. — М., — 2020. — 201 с.

489. Аракелова, М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающие из налоговых правоотношений : дис. канд. юрид. наук / М. В. Аракелова. — М., 2017. — 282 с.

490. Астахов, П. А. Юридические конфликты и современные формы их разрешения: теоретико-правовое исследование : дис. ... д-ра юрид. наук / П. А. Астахов. — М., 2006. — 446 с.

491. Багдасарян, Л. Ю. Совершенствование механизма косвенного налогообложения : дис. ... канд. экон. наук / Л. Ю. Багдасарян. — Ставрополь, 2014. — 164 с.

492. Балакирева, М. И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика : дис. … канд. юрид. наук / М. И. Балакирева. — М., 2005. — 215 с.

493. Банников, Р. Ю. Досудебный порядок урегулирования споров в системе предпосылок и условий реализации (осуществления) права на предъявление иска в суд : автореф. дис. … канд. юрид. наук / Р. Ю. Банников. — Воронеж. 2010. — 28 с.

494. Белоусов, А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : автореф. дис. … канд. юрид. наук / А. В. Белоусов. — М., 2008. — 26 с.

495. Болгова, В. В. Формы защиты субъективного права: теоретические проблемы : дис. … канд. юрид. наук / В. В. Болгова. — Самара, 2000. — 240 с.

496. Брыжинский, А. А. Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России : дис. … канд. юрид. наук / А. А. Брыжинский. — Саранск. 2005. — 234 с.

497. Вавилин, Е. В. Механизм осуществления гражданских прав и исполнения обязанностей : дис. ... д-ра юрид. наук / Е. В. Вавилин. — М., 2009. — 425 с.

498. Вершинин, А. П. Способы защиты гражданских прав в суде : автореф. дис. … д-ра юрид. наук в форме науч. докл. / А. П. Вершинин. — СПб., 1998. — 58 с.

499. Гончаренко, И. А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : дис. … канд. юрид. наук / И. А. Гончаренко. — М., 2001. — 160 с.

500. Горлачева, М. И. Судебное обжалование решений налоговых органов : дис. … канд. юрид. наук / М. И. Горлачева. — СПб., 2002. — 184 с.

501. Гудым, В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития : дис. … канд. юрид. наук / В. Н. Гудым. — М., 2008. — 182 с.

502. Демин, А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. … д-ра юрид. наук / А. В. Демин. — Екатеринбург, 2014. — 452 с.

503. Денисов, Н. Н. Снижение рисков налогового консультирования : автореф. дис. … канд. экон. наук / Н. Н. Денисов. — М., 2012. — 31 с.

504. Долгополов, О. И. Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами : автореф. дис. … канд. юрид. наук / О. И. Долгополов. — М., 2015. — 28 с.

505. Дудина, Н. В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков : дис. … канд. юрид. наук / Н. В. Дудина. — М., 2005. — 220 с.

506. Елисеев, Д. Б. Роль медиации в разрешении правовых конфликтов : теоретико-правовой анализ : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Б. Елисеев. — М., 2012. — 198 с.

507. Иванов, А. В. Доказательства на стадии досудебного урегулирования спорных налоговых правоотношений : дис. … канд. юрид. наук / А. В. Иванов. — М., 2012. — 171 с.

508. Иванов, М. А. Институциально-правовй механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : автореф. дис. … канд. юрид. наук / М. А. Иванов. — М., 2006. — 26 с.

509. Канюкаева, А. Р. Система процессуальных форм защиты в российском праве : дис. … канд. юрид. наук / А. Р. Канюкаева. — Саратов, 2009. — 250 с.

510. Карасев, А. С. Органы прокуратуры в механизме досудебной защиты прав человека (теоретико-правовое исследование) : дис. … канд. юрид. наук / А. С. Карасев. — Тамбов, 2009. — 170 с.

511. Козлов, Н. А. Защита прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля : дис. … канд. юрид. наук / Н. А. Козлов. — М., 2020. — 260 с.

512. Колесников, С. И. Законные интересы налогоплательщика и их учет в правоприменительной деятельности : дис. … канд. юрид. наук / С. И. Колесников. — М., 2010. — 198 с.

513. Колесниченко, Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : дис. … канд. юрид. наук / Т. В. Колесниченко. — М., 2011. — 223 с.

514. Колесов, Р. Н. Гражданско-правовые способы защиты публичных прав и интересов : дис ... канд. юрид. наук. / Р. Н. Колесов. — Тверь, 2008. —190 с.

515. Корзун, С. Ю. Административно-правовое регулирование защиты прав налогоплательщиков-физических лиц в Российской Федерации : автореф. дис. … канд. юрид. наук / С. Ю. Корзун. — М., 2009. — 24 с.

516. Костикова, Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : дис. … канд. юрид. наук / Е. Г. Костикова. — Саратов, 2001. — 148 с.

517. Кузнеченкова, В. Е. Налоговый процесс: совеременная концепция правового регулирования: дис. … д-ра юрид. наук / В. Е. Кузнеченкова. — М., 2005. — 506 с.

518. Курбатов, Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. … канд. юрид. наук / Т. Ю. Курбатов. — М., 2015. — 235 с.

519. Леонов, Д. В. Административно-правовой институт досудебного обжалования : дис. … канд. юрид. наук / Д. В. Леонов. — М., 2020. — 166 с.

520. Лютова, О. Т. Налоговая обязанность как институт налогового права : дис. … канд. юрид. наук / О. Т. Лютова. — М., 2014. — 223 с.

521. Малько, А. В. Законные интересы советских граждан: дис. … канд. юрид. наук / А. В. Малько. — Саратов, 1985. — 207 с.

522. Медникова, М. Е. Досудебное урегулирование споров в сфере экономической деятельности : дис. … канд. юрид. наук / М. Е. Медникова. — Саратов, 2006. — 231 с.

523. Мильков, А. В. Правовое регулирование защиты гражданских прав и правовых интересов : дис. … д-ра юрид. наук / А. В. Мильков. — М., 2015. — 442 с.

524. оповМиронова, С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : дис. … канд. юрид. наук / С. М. Миронова. — Волгоград. 2006. — 244 с.

525. Михель, Д. Е. Внесудебные процедуры разрешения споров в континентальной правовой традиции : история развития и формирование доктрины : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Д. Е. Михель. — Пенза, 2020. — 23 с.

526. Монгуш, Б. К. Средства защиты гражданских прав : дис. … канд. юрид. наук / Б. К. Монгуш. — Саратов, 2012. —176 с.

527. Новгородова, Ю. Н. Несудебная защита прав человека : автореф. дис. … канд. юрид. наук / Ю. Н. Новгородова. — Тамбов, 2006. — 22 с.

528. Носырева, Е. И. Альтернативное разрешение гражданско-правовых споров в США : дис. … д-ра юрид. наук / Е. И. Носырева. — Воронеж, 2001. — 362 с.

529. Орлов, М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. … канд. юрид. наук / М. Ю. Орлов. — М. 1996. — 154 с.

530. Осина, Д. М. Правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства в Соединенных Штатах Америки : дис. … канд. юрид. наук / Д. М. Осина. — М., 2020. — 244 с.

531. Петелина, И. В. Теоретические проблемы российской правовой системы : дис. … канд. юрид. наук /И. В. Петелина. — Саратов, 1996. — 239 с.

532. Поленчук, М. Д. Защита прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры : дис. ... канд. юрид / М. Д. Поленчук. — СПб., 2023. — 228 с.

533. Полтавцева, А. В. Альтернативные способы разрешения административно-правовых споров : дис. … канд. юрид. наук / А. В. Полтавцева. — Краснодар, 2023. — 199 с.

534. Попов, В. В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогоообложения: вопросы теории и практики : дис. … д-ра юрид. наук / В. В. Попов. — Саратов, 2011. — 488 с.

535. Пырх, А. И. Самозащита прав предпринимателя: сравнительно-правовой анализ законодательства России и Германии : дис. … канд. юрид. наук / А. И. Пырх. — СПб., 2013. — 205 с.

536. Рысай, Б. Г. Внесудебные формы разрешения административного спора : дис. … канд. юрид. наук / Б. Г. Рысай. — Н. Новгород, 2018. — 196 с.

537. Савсерис, С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Савсерис. — М., 2006. — 205 с.

538. Сапун, В. А. Теория правовых средств и механизм реализация права : дис. … д-ра юрид. наук / В. А. Сапун. — Н. Новгород, 2002. — 321 с.

539. Сащихина, Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение : автореф. дис. … канд. юрид. наук / Т. Ю. Сащихина. — М., 2008. — 26 с.

540. Семеняко, М. Е. Участие адвоката в альтернативном разрешении споров и примирительных процедурах : дис. … канд. юрид. наук / М. Е. Семеняко. — М., 2010. — 198 с.

541. Смирнов, А. П. Юридические средства защиты субъективных прав : дис. … канд. юрид. наук / А. П. Смирнов. — Омск, 2016. — 192 с.

542. Смирных, С. Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков : дис. ... канд. юрид. наук / С. Е. Смирных. — М., 2006. — 203 с.

543. Соловьев, В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. … канд. юрид. наук / В. А. Соловьев. — М., 2002. — 195 с.

544. Старженецкая, Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : дис. ... канд. юрид. наук / Л. Н. Старженецкая. — М., 2016. — 225 с.

545. Тимошенко, В. А. Налогообложение в России: Исторический опыт и проблемы, 1985–1995 гг. : дис. ... д-ра ист. наук / В. А. Тимошенко. — Саратов, 1999. — 380 с.

546. Тропская, С. С. Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации : автореф. дис. … канд. юрид. наук / С. С. Тропская. — М., 2007. — 25 с.

547. Хаванова, И. А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук / И. А. Хаванова. — М., 2011. — 207 с.

548. Цацулина, Е. И. Производство по делам об оспаривании ненормативных актов и действий (бездействий) налоговых органов в арбитражных судах первой инстанции : дис. … канд. юрид. наук / Е. И. Цацулина. — Саратов. 2005. — 192 с.

549. Шинкарюк, Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование) : дис. … канд. юрид. наук / Д. А. Шинкарюк. — Омск, 2008. — 163 с.

550. Шубина, Т. Б. Теоретические проблемы защиты права : дис. … канд. юрид. наук / Т. Б. Шубина. — Саратов, 1998. — 228 с.

551. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. … д-ра юрид. наук / Д. М. Щекин. — М., 2023. — 541 с.

552. Юрченко, О. О. Право на защиту и способы защиты охраняемого законом интереса в гражданском праве : дис. … канд. юрид. наук / О. О. Юрченко. — Тверь, 2004. — 156 с.

553. Яговкина, В. А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук / В. А. Яговкина. — М., 2003. — 184 с.

554. Ядрихинский, С. А. Законные интересы налогоплательщиков : теория и практика реализации, обеспечения, защиты : дис. ... д-ра юрид. наук / С. А. Ядрихинский. — М., 2021. — 575 с.

555. Ядрихинский, С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц: финансово-правовой аспект : дис. … канд. юрид. наук / С. А. Ядрихинский. — М., 2007. — 224 с.

VII. Электронные ресурсы

556. Арбитр Службы внутренних доходов (Inland Revenue Adjudicator) // GOV.UK : site. — URL: http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/index.htm (дата обращения: 25.05.2024).

557. Арбитражное судопроизводство. Общие показатели по категориям дел // Судебная статистика РФ : сайт. — URL: https://stat.xn----7sbqk8achja.xn--p1ai/stats/arb/t/42/s/1 (дата обращения: 18.02.2025).

558. Борис Титов предложил ввести в статью 54.1 Налогового кодекса механизм полной налоговой реконструкции // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: https://ombudsmanbiz.ru/2019/11/boris-titov-predlozhil-vvesti-v-statju-54-1-nalogovogo-kodeksa-mehanizm-polnoj-nalogovoj-rekonstrukcii/#1% (дата обращения: 19.12.2024).

559. В 2023 году ФНС России заключила мировых соглашений больше, чем за предыдущие два года // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14162877/ (дата обращения 04.03.2025).

560. Даниил Егоров: ФНС России продолжит внедрять современные технологии в налоговое администрирование // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9520427/ (дата обращения: 23.04.2024).

561. Данные судебной статистики // Судебный департамент ВС РФ : сайт. — URL: http://www.cdep.ru/index.php?id=79 (дата обращения: 19.04.2024).

562. Диалог с налогоплательщиком // Фонд президентских грантов : сайт. — URL: https://xn--80afcdbalict6afooklqi5o.xn--p1ai/public/application/item?id=28e1b6e6-3298-43d1-9a88-b43db243e4b4 (дата обращения: 01.02.2024).

563. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2017 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2017/pdf/1.pdf (дата обращения: 25.05.2023).

564. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2018 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей

: сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2018/pdf/1.pdf (дата обращения: 25.05.2023).

565. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2019 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2019/1.pdf (дата обращения: 25.05.2023).

566. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2020 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2020/1.pdf (дата обращения: 25.05.2023).

567. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2021 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2021.html (дата обращения: 25.05.2023).

568. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2022 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2022.html (дата обращения: 25.05.2023).

569. Доклад Уполномоченного по защите прав предпринимателей Президенту РФ 2023 // Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей : сайт. — URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2023.html (дата обращения 19.04.2024).

570. За 2022 год благодаря мировым соглашениям урегулирована рекордная сумма долга // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13126019/ (дата обращения: 04.03.2025).

571. Медиация — новое слово в налоговом контроле // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093 (дата обращения: 04.04.2024).

572. Руководство по альтернативному разрешению налоговых споров (Tax-disputes-aternative-dispute-resolution) // GOV.UK : site. — URL: https://www.gov.uk/

guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr#how-adr-works/ (дата обращения: 25.05.2023).

573. Служба адвокатов налогоплательщиков в США // IRS : site. — URL: https://www.irs.gov/advocate/local-taxpayer-advocate (дата обращения: 25.05.2024).

574. Служба внутренних доходов США // IRS : site. — URL: https://www.irs.gov (дата обращения: 25.05.2024).

575. СПС «Гарант».

576. СПС «КонсультантПлюс».

577. Суворова, Е. В. Перспективы развития и пути совершенствования системы досудебного урегулирования налоговых споров / Е. В. Суворова // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/4633763 (дата обращения: 31.03.2024).

578. Тренды налогового права стали темой для обсуждения с представителями бизнеса // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/13165414/ (дата обращения: 04.04.2024).

579. Управление Ее Величества по налогам и таможенным пошлинам (HM Revenue & Customs — HMRC) // GOV.UK : site. — URL: https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs (дата обращения: 25.05.2023).

580. ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.ru/ (дата обращения: 20.05.2024).

581. Хартия АПК : сайт. — URL: https://xn----7sbb4am3adqy8h.xn--p1ai/uchastniki (дата обращения: 18.04.2024).

582. Хартия добросовестного участника ВЭД. Вступать или нет? // Правый Берег — Логистика : сайт. — URL: https://www.pb-logistics.ru/news/hartiya-dobrosovestnyih-uchastnikov-ved-vstupat-ili-net/ (дата обращения: 18.04.2024).

583. Хартия участников рынка перевозок грузовым автомобильным транспортом. — URL: // https://xn----7sbb4a2bjddu8h.xn--80ai4af.xn--p1acf/o-hartii / (дата обращения: 18.04.2024).

584. Электронный ресурс Российской государственной библиотеки. — URL: //https://www.rsl.ru/(дата обращения: 19.03.2025).

585. Disclosure of tax avoidance schemes // GOV.UK : site. — URL: https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview/ (дата обращения: 10.09.2023).

586. Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures // OECD : site. — URL: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm (дата обращения: 02.09.2024).

VIII. Иностранная литература

578. Maas, R. W. Guide to Taxpayr’s Rights and HMRC Powers / R. W. Maas. — London : Blomsbury Professional, 2018. — 992 p.

579. Picciotto Sol. Intenational Business Taxation. — London, 2018. — 400 p.