Евразийская адвокатура. 2022. № 2 (57). С. 51.
Eurasian advocacy. 2022;(2(57)):51.

Актуальные проблемы адвокатской практики

Научная статья
УДК 336.228
doi 10.52068/2304-9839_2022_57_2_51

К ВОПРОСУ О ДОСУДЕБНОМ УРЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ С НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ

Ильин Александр Юрьевич[1], Царева Ольга Евгеньевна[2]
[1]Кандидат юридических наук, доцент, доцент департамента международного и публичного права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, доцент кафедры прикладного права Института технологий управления МИРЭА – Российского технологического университета
119454, г. Москва, пр-т Вернадского, д. 78, Российская Федерация
[2]Кандидат юридических наук, доцент департамента международного и публичного права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации
125167, г. Москва, Ленинградский пр-т, д. 49/2, Российская Федерация

Аннотация: В статье рассматривается вопрос о повышении эффективности урегулирования налоговых споров налогоплательщиками в административном порядке.

Ключевые слова: налоговые органы, налогоплательщики, налоговый контроль, налоговый омбудсмен, налоговое администрирование, налоговые споры

Для цитирования: Ильин А.Ю., Царева О.Е. К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками // Евразийская адвокатура. 2022. № 2 (57). С. 51. https://doi.org/ 10.52068/2304-9839_2022_57_2_51

Actual problems of advocacy practice

Original article

ON THE ISSUE OF PRE-TRIAL SETTLEMENT OF TAX DISPUTES WITH TAXPAYERS

Ilyin Alexander Yurievich[1], Tsareva Olga Evgenievna[2]
[1]PhD, Associate Professor, Associate Professor of the Department of International and Public Law of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Associate Professor of the Department of Applied Law of the Institute of Management Technologies, MIREA-Russian Technological University
119454, Moscow, Vernadsky Ave., 78, Russian Federation
[2]PhD, Associate Professor of the Department of International and Public Law of the Financial University under the Government of the Russian Federation
125167, Moscow, Leningradsky ave., 49/2, Russian Federation

Abstract: The article deals with the issue of improving the efficiency of the settlement of tax disputes by taxpayers in an administrative manner.

Keywords: tax authorities, taxpayers, tax control, tax authorities, tax administration, tax disputes

For citation: Ilyin A.Yu., Tsareva O.E. On the issue of pre-trial settlement of tax disputes with taxpayers = Eurasian advocacy. 2022;2(57): 51. (In Russ.). https://doi.org/10.52068/2304-9839_2022_57_2_51

Учитывая сложность и неоднозначность законодательства о налогах и сборах, в сфере налоговых отношений имеют место многочисленные конфликты. Поэтому в настоящее время все актуальнее становятся различные формы досудебного разрешения споров между участниками налоговых правоотношений, которые позволяют им найти компромисс и наладить эффективное взаимодействие. От того, какие приемы и способы используются налоговыми органами в контрольных мероприятиях, зависит доверие налогоплательщиков [5]. К их числу можно отнести: урегулирование большого числа налоговых споров с гражданами и юридическими лицами в административном порядке; исключение столкновений, которые вряд ли дойдут до судебного разбирательства, формирование единообразной позиции в отношении конфликтов и неоднозначных си-

© Ильин А.Ю., Царева О.Е., 2022

туаций при урегулировании споров субъектов налоговых отношений; формирование единого подхода при направлении споров между налогоплательщиками и госорганами для отправления правосудия в Верховный Суд РФ.

Однако при этом все осуществляемые ФНС России преобразования в налоговой сфере по вопросам разрешения указанных споров сопровождаются определенными ограничительными законодательными нормами.

В частности, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах определяет четкий перечень юридических инструментов, которые позволяют разрешить налоговый спор между сторонами, не доводя его до суда. Например, к числу таковых следует отнести составление налогоплательщиком возражения и обжалование решения налогового органа.

Несмотря на востребованность применения досудебного обжалования на практике, на сегодняшний день данный институт в законодательстве о налогах и сборах практически не представлен и нуждается как в конкретизации имеющихся статей, так и в проработке и введении новелл, позволяющих модернизировать данный институт в результативный правовой инструмент, обеспечивающий защиту интересов и прав граждан и юридических лиц в налоговых правоотношениях.

Совершенствование законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации не прекращается и идет в ногу со временем, но не всегда налоговые новеллы отвечают требованиям субъектов налоговых отношений, или же они не соблюдаются должностными лицами налоговых органов.

Даже с учетом того, что процедура досудебного разрешения споров с 1 января 2014 г. осуществляется в обязательном порядке, большое количество вопросов о порядке применения данного метода остается открытыми. Так, ст. 139 НК РФ установлен регламент рассмотрения обращений и жалоб, поданных заявителем в вышестоящие налоговые органы. В судебной практике отмечаются многочисленные проблемы, обусловленные тем, что налоговая инспекция не выполняет досудебный порядок урегулирования спора. Налоговый орган не применяет его в работе или проводит его условно, при этом наблюдаются нарушения части 1 НК РФ.

Налоговые органы имеют право потребовать у налогоплательщика и его партнеров по бизнесу предоставления документов только в процессе реализации контрольного мероприятия либо дополнительной проверки в соответствии со ст. 88, 89, 93, 93.1 и 101 НК РФ. В реальности налоговый орган, постоянно взаимодействуя с налогоплательщиком, выставляет требование о предоставлении определенной документации, мотивируя это, например, тем, что перечень документации для контроля был неполным, или по ходу проверки обнаружилось, что не хватает еще каких-либо документов для выяснения полноты обстоятельств ситуации. Так, инспектор повторно формирует требования о подаче документов. При этом налогоплательщик, нарушивший сроки подачи истребуемых документов, не сможет использовать их как доказательства ни при разрешении спора с налоговым органом до суда, ни при судебном рассмотрении, с учетом требований п. 4 ст. 101 НК РФ.

Налоговый орган, проводящий контроль в отношении налогоплательщика, обязан проинформировать его о проведении такового с указанием даты, времени и места осуществления данного контрольного мероприятия. Соответственно руководство юридического лица либо его доверенный представитель вправе находиться при проведении проверочного мероприятия лично. В процессе рассмотрения материалов и документов при проверке он вправе комментировать и разъяснять совершенные действия, дополнительно представлять доказательства в виде документов и устно аргументировать. Даже если налогоплательщик не представляет возражений в письменной форме, он имеет право аргументировать свою позицию устно. На процесс проверки любой из участников может пригласить специалиста в данной сфере. Однако налоговый орган может лишить налогоплательщика его личного присутствия в связи с различными обстоятельствами. В данной ситуации, согласно п. 14 ст. 101 НК РФ, налогоплательщик вправе подать иск в суд, требуя признать решение инспекции недействительным, и теперь уже судебный орган будет решать, правомерны ли были действия налогового органа. При этом налогоплательщик вправе сначала подать жалобу в вышестоящий налоговый орган, дабы решить в вопрос в досудебном порядке, – такой порядок определен ст. 139 НК РФ. В случае данного действия налогоплательщика налоговый орган, в отношении которого составлена жалоба, должен направить всю имеющуюся по этой ситуации документацию в вышестоящий налоговый орган. Последний рассматривает полученные сведения, проверяет суть жалобы, сопоставляя с документацией. После этого дает нижестоящему органу задание: ему следует в определенный срок подготовить и отправить заявителю подроб-

ный ответ на его жалобу, предоставив его копию в вышестоящий орган. Налоговому органу следует разрешить нарастающий спор, урегулировать все спорные вопросы и нивелировать недочёты и нарушения. В случае, если составленный ответ на жалобу не будет отвечать требованиям закона, то должностное лицо, готовящее его, может быть привлечено к ответственности, при этом сам налогоплательщик в связи с этим вправе подать иск в суд или обратиться в прокуратуру. Заявителю следует соблюдать сроки подачи жалобы на действия / бездействие налогового органа: он составляет 3 месяца для подачи документа в федеральные органы власти с момента принятия налоговым органом спорного решения.

На решение налогового органа, которое вступило в силу, можно подать жалобу в течение одного года (если оно еще не было ранее обжаловано). В случае, когда налогоплательщик пропустил сроки подачи жалобы, но на это есть уважительные причины, есть возможность восстановить сроки, если заявитель подаст соответствующее обращение в вышестоящий налоговый орган с аргументированием их пропуска. Значительно осложнилась ситуация после введения в законодательство поправок в ст. 1252 и 1486 ГК РФ и ст. 4 и 99 АПК РФ, вступивших в законную силу с 12 июля 2017 г. [8]. Эти изменения ориентированы на то, чтобы упростить процесс разрешения споров в досудебном порядке, что означает вероятность фиктивного прохождения процедуры досудебного разрешения споров и в итоге все равно приведет к судебному разбирательству. Возможность урегулирования налогового спора в досудебном порядке не считается обязательным процессом, когда заявитель в лице госоргана, прокурора или организации подает обращение в суд в целях защиты прав и законных интересов публичной власти, физических или юридических лиц по вопросам хозяйственно-экономической деятельности.

Следовательно, выполнение процедуры досудебного урегулирования конфликтов осуществляется в обязательном порядке лишь в отношении гражданских споров о требовании взыскания денежных средств, образующихся в рамках договорных отношений по причине извлечения лицом необоснованной выгоды.

Немалое число конфликтов формируется по причине правила приоритетности, применяемого в налоговой системе. На первом месте у налоговых органов стоит взаимодействие с крупнейшими налогоплательщиками, уплачивающими значительную долю налогов в бюджет, а на втором – физические лица, субъекты малого предпринимательства, ИП. По этой причине рассмотрение обращений последних отходит на второй план [4], и процедура обработки и формирования решения по их заявлениям затягивается на длительный срок. Это сопровождается для налогоплательщика затратами времени, нервов, несением убытков, что в итоге неизбежно ведет к налоговым спорам.

На основании оценки существующих тенденций урегулирования споров в налоговой сфере можно констатировать, что в приоритетном положении остается их судебное рассмотрение.

Но данный вариант разрешения спора имеет и свои минусы. Разбирательство в суде – процедура длительная и трудоемкая, требующая немало сил и предусматривающая несение судебных издержек, а итоговое решение по делу не будет вынесено быстро, в то время как заявитель может продолжать нести убытки в своей деятельности. По этой причине следует детально проработать и внедрить в правоприменительную практику досудебную форму разрешения налоговых споров, чтобы стороны могли максимально оперативно и без лишних потерь урегулировать спорные моменты.

К сожалению, в отечественной системе данные процедуры обладают множеством недостатков. Самым большим считается вся процедура предъявления заявителем жалобы и то, что ее рассмотрение осуществляется без привлечения налогоплательщика. Закрытый порядок рассмотрения обращений государственными органами совершенно не регламентирован законом как судебное рассмотрение обращения.

Существует регламент для составления жалобы налогоплательщиком: о содержании и форме подачи обращения с учетом требований ст. 139.2 НК РФ.

В соответствии с приказом ФНС России от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка ее заполнения, а также форматов и порядка предоставлении жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещений) по ним в электронной форме» нормативно установлены: сама форма жалобы заявителя; правила ее составления; вопросы электронного формата обращения; порядок подачи жалобы в налоговый орган; регламент отправки решения по данной жалобе по электронным каналам связи [9].

В Налоговом кодексе РФ указано, что заявитель не обязан использовать исключительно вышеуказанную форму жалобы, о чем нет норма-

тивного требования и в ст. 139.2 НК РФ, но при этом законодатель указал, что если форма заполнения жалобы нарушена, то орган может отказать в ее рассмотрении. Как видим, существуют противоречия при инкрустации правовых норм. Следовательно, если налогоплательщик оформил свое обращение некорректно, то у него не будет возможности обжаловать действия / бездействие налогового органа. Поэтому следует внести дополнения в содержание п. 2 ст. 139.2 НК РФ. Целесообразно указать, что претензия или жалоба может быть составлена заявителем в произвольной форме. Аналогичный подход указан, например, в п. 6 ст. 100 НК РФ. Так, в произвольном виде налогоплательщик вправе сформулировать свои возражения и разъяснения на акт проверки налоговым органом, так как законодатель не устанавливает требований к форме такого документа.

Данный подход позволит налогоплательщику спокойно решить вопрос о составлении обращения, которое точно будет принято органом к рассмотрению, и, таким образом, возникший спор можно будет разрешить в досудебном порядке.

Кроме того, следует предусмотреть в НК РФ возможность участия налогоплательщика при рассмотрении его обращения, что поможет получить больше информации должностному лицу, обсудить спорные моменты на месте, согласовать их и вынести действительно объективное решение. Соответствующие поправки об исключении рассмотрения претензий налоговым органом в одностороннем порядке следует внести в ст. 140 НК РФ.

Следует отметить, что действующий в настоящее время порядок, при котором конечное решение по претензии формулируется тем же налоговым органом, который обнаружил недочеты и нарушения (даже если речь идет о вышестоящем органе), не верно было бы признавать инстанцией, которая будет действовать объективно и разумно в процессе урегулирования спора.

Общеизвестно, что эффективность работы налоговых инспекций оценивается, в том числе, объемом доначисленных налогов и штрафных санкций в отношении налогоплательщиков. Следовательно, налоговому органу просто невыгодно «уменьшать» объемы таких доначислений. В связи с чем следовало бы поддержать позицию А.С. Жильцова, который указывает, что существующую систему по рассмотрению и досудебному урегулированию налоговых споров необходимо перевести за пределы органов налоговой системы [1, 6].

Таким образом, следует сформировать такой институт урегулирования налоговых споров, который не будет подведомственен ФНС России. Такой институт может действовать в составе системы Минфина России и быть подведомственным непосредственно министру финансов России. Это объективное и разумное решение, принимая во внимание компетенции и полномочия данного министерства, реализующего управление, координирование и контрольно-надзорные действия в отношении ФНС.

Нужно отметить, что в нашей стране присутствует определённый опыт юридических лиц, которые обращались в Министерство финансов РФ с просьбой разъяснения конкретных проблем в сфере применения законодательства о налогах и сборах. Но данные официальные ответы Минфина России имеют исключительно разъясняющий информационный характер, т. е. данной позиции не обязаны следовать налоговые инспекции, как и сам заявитель. И даже при получении заявителем такого разъяснительного ответа он не будет освобожден от исполнения решения (требования) налоговой инспекции. Следовательно, в современных условиях данный метод разрешения споров трудно назвать разумным и эффективным. Это лишний раз подтверждает целесообразность и необходимость формирования специального органа – института налогового омбудсмена, главным назначением которого будет выступать регулирование правоотношений участников в налоговой сфере. Институт налогового омбудсмена может быть создан по аналогии с институтом финансового уполномоченного, который был образован в 2018 году путём издания специального закона, принятого 4 июня 2018 года: Закон «Об уполномоченном по правам потребителей финансовых услуг» № 123-ФЗ устанавливает правовой статус финансового уполномоченного, порядок деятельности Службы финансового уполномоченного, регулирует порядок рассмотрения финансовым уполномоченным обращений граждан, а также иные правовые отношения [7].

Создание института налогового омбудсмена поможет более надежно обеспечивать защиту прав налогоплательщиков, будет способствовать оперативному решению их задач и возникающих проблем, не доводя до судебных разбирательств. Институт налогового омбудсмена может стать еще одним апелляционным механизмом, способствующим справедливому рассмотрению проблем налогоплательщиков, а также еще одной платформой для налаживания партнерских отношений [2].

Таким образом, следует отметить, что законодательство о налогах и сборах должно форми-

роваться с учетом юридических инструментов, которые бы формировали четкие, ясные и объективные условия для разрешения налоговых споров между сторонами, не доводя их до суда, следствием чего станет повышение уровня доверия к налоговым органам и налоговой системе в целом.

Список источников

1. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / А.Ю. Ильин, А.А. Копина, И.И. Кучеров и др.; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2017.

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

3. Кубатко С.А., Сопнева Я.С. Несовершенство налогового законодательства в части методов досудебного урегулирования налоговых споров // Вестник Владимирского юридического института. 2020. № 3 (56).

4. Людneва С.А., Кубатко А.Н. Особенности процесса поступления налогов в бюджет и эффективность контрольной работы налоговых органов РФ // Экономика и предпринимательство. 2014. № 6 (47). С. 145–149.

5. Троянская М.А. Совершенствование мероприятий по увеличению эффективности разрешения налоговых споров в досудебном порядке // АНИ: экономика и управление. 2018. № 3 (24).

6. Жильцов А.С. Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // Финансовое право. 2005. № 9. С. 25.

7. Федеральный закон от 4 июня 2018 г. № 123-ФЗ «Об уполномоченном по правам потребителей финансовых услуг» (ред. от 30.04.2021) // Российская газета. 2018. № 121 (6 июня).

8. Федеральный закон от 01 июля 2017 г. № 147-ФЗ «О внесении изменений в статьи 1252 и 1486 части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации и статьи 4 и 99 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2017. 4 июля.

9. Приказ ФНС России от 20 декабря 2019 г. № ММВ-7-9/645@ «Об утверждении формы жалобы (апелляционной жалобы) и порядка ее заполнения, а также форматов и порядка предоставлении жалобы (апелляционной жалобы) и направления решений (извещений) по ним в электронной форме» [Электронный ресурс]. URL: http://www.pravo.gov.ru.

References

1. Vzaimosoglasitel`ny`e procedury` pri razreshenii nalogovy`x sporov v dosudebnom poryadke: monografiya / A.Yu. Il`in, A.A. Kopina, I.I. Kucherov i dr.; otv. red. A.Yu. Il`in. M.: Prospekt, 2017.

2. Il`in A.Yu., Moiseenko M.A. Konfliktologicheskij podxod k razresheniyu nalogovy`x sporov v dosudebnom poryadke // Finansovoe pravo. 2016. № 7. S. 33–36.

3. Kubatko S.A., Sopneva Ya.S. Nesovershenstvo nalogovogo zakonodatel`stva v chasti metodov dosudebnogo uregulirovaniya nalogovy`x sporov // Vestnik Vladimirskogo yuridicheskogo instituta. 2020. № 3 (56).

4. Lyudneva S.A., Kubatko A.N. Osobennosti processa postupleniya nalogov v byudzhet i e`ffektivnost` kontrol`noj raboty` nalogovy`x organov RF // E`konomika i predprinimatel`stvo. 2014. № 6 (47). S. 145–149.

5. Troyanskaya M.A. Sovershenstvovanie meropriyatij po uvelicheniyu e`ffektivnosti razresheniya nalogovy`x sporov v dosudebnom poryadke // ANI: e`konomika i upravlenie. 2018. № 3 (24).

6. Zhil`czov A.S. Problema e`ffektivnosti dosudebnogo poryadka razresheniya nalogovy`x sporov // Finansovoe pravo. 2005. № 9. S. 25.

7. Federal`ny`j zakon ot 4 iyunya 2018 g. № 123-FZ «Ob upolnomochennom po pravam potrebitelej finansovy`x uslug» (red. ot 30.04.2021) // Rossijskaya gazeta. 2018. № 121 (6 iyunya).

8. Federal`ny`j zakon ot 01 iyulya 2017 g. № 147-FZ «O vnesenii izmenenij v stat`i 1252 i 1486 chasti chetvertoj Grazhdanskogo kodeksa Rossijskoj Federacii i stat`i 4 i 99 Arbitrazhnogo processual`nogo kodeksa Rossijskoj Federacii» // Rossijskaya gazeta. 2017. 4 iyulya.

9. Prikaz FNS Rossii ot 20 dekabrya 2019 g. № MMV-7-9/645@ «Ob utverzhdenii formy` zhaloby` (apellyacionnoj zhaloby`) i poryadka ee zapolneniya, a takzhe formatov i poryadka predostavlenii zhaloby` (apellyacionnoj zhaloby`) i napravleniya reshenij (izveshhenij) po nim v e`lektronnoj forme» [E`lektronny`j resurs]. URL: http://www.pravo.gov.ru.

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации.
Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article.
The authors declare no conflicts of interests.

Статья поступила в редакцию 20.05.22; одобрена после рецензирования 30.05.22; принята к публикации 30.05.22.

The article was submitted 20.05.22; approved after reviewing 30.05.22; accepted for publication 30.05.22.