**After the formation of a Corporation, you can choose the status of S Corporation in the internal revenue Service if you meet certain requirements: it must be a domestic Corporation and have no more than 100 approved shareholders and can issue only one class of shares.УДК 336.221**

Бикситова Жанна Алексеевна  
Кандидат юридических наук,   
доцент кафедры административного и налогового права

юридического факультета им. М. М. Сперанского

Института права и национальной безопасности   
Российской академии народного хозяйства

и государственной службы при Президенте РФ

Кабулдинова Х. Ж.

и Киктенко К. Г.

студенты юридического   
факультета им. М. М. Сперанского

Института права и национальной безопасности

Российской академии народного хозяйства

и государственной службы при Президенте РФ

Zhanna A.Biksitova

PhD in Law,

Associate Professor, Department of Administrative and Tax Law

Faculty of Law M. M. Speransky

Institute of Law and National Security

The Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration under President of the Russian Federation

Kh. Zh. Kabuldinova

  and K. G. Kiktenko

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

Institute of Law and National Security,

Faculty of Law named after M.M. Speranky, Students

**ОСОБЕННОСТИ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В АДМИНИСТРАТИВНОМ ПОРЯДКЕ**

**FEATURES OF RESOLUTION OF TAX DISPUTES IN ADMINISTRATIVE ORDER**

**Аннотация:** статья посвящена вопросам разрешения налоговых споров в досудебном порядке. Авторы приводят актуальную судебную практику, статистику и примеры, подтверждающие преимущества разрешения налоговых споров в административном порядке, а также те трудности, с которыми может столкнуться налогоплательщик.   
 *Ключевые слова:* налоговый спор, административный порядок, налоговые правоотношения, налоговые правонарушения, налоговая ответственность.

**Annotation:** The article is devoted to the issues of resolution of tax disputes in the pre-trial order. The authors provide relevant jurisprudence, statistics and examples, confirming the advantages of resolving tax disputes in an administrative order, as well as the difficulties that a taxpayer may encounter.

*Keywords:* tax dispute, administrative procedure, tax legal relations, tax offenses, tax liability.

Налоговое право является динамично развивающейся отраслью права. Это объясняется, прежде всего, практической значимостью проблем налогового законодательства для экономики государства в целом. Ведь от эффективности налоговых реформ напрямую зависит уровень жизни и благосостояния населения страны.

Если обратиться к анализу налогового законодательства, можно отметить его сложность, местами противоречивость, а также наличие пробелов и нечётких формулировок. Это в свою очередь побуждает специалистов в области налогового права всё чаще проводить исследования в данной сфере, судебные и административные органы - систематизировать и обобщать сложившуюся практику, законодателя - реформировать нормы налогового кодекса, устранять пробелы в налоговом законодательстве.

Сегодня одной из самых актуальных проблем в области налогового права является разрешение налоговых споров в административном порядке. Президент РФ В. В. Путин также акцентировал внимание гостей ПМЭФ-2019 на важности налоговых инструментов: «Как будет строиться сотрудничество государства и крупных компаний? В рамках соглашения о партнёрстве компании инвестируют в научно‑исследовательскую работу, в развитие центров компетенции, в поддержку стартапов, в подготовку научных, управленческих, инженерных кадров и привлечение специалистов из‑за рубежа. В свою очередь государство возьмёт на себя обязательство обеспечить финансовые и налоговые инструменты поддержки, стимулировать спрос на отечественную высокотехнологичную продукцию, в том числе через государственные закупки, то есть рынок надо обеспечить. Будем над этим работать. Может быть, и китайские друзья наши чего‑нибудь прикупят побольше из этих новых наших предложений и товаров».  
 Предметом настоящего исследования являются правовые нормы, регулирующие административный порядок разрешения налоговых конфликтов.   
 Объектом данной работы являются налоговые и административные правоотношения, которые складываются в досудебном порядке разрешения споров.

Цель работы – выявление актуальных проблем, возникающих при разрешении налоговых споров в административном порядке.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи:

1. Рассмотреть понятие, сущность налогового спора;
2. Выявить преимущества разрешения налоговых конфликтов в административном порядке;
3. Выделить виды административного обжалования;
4. Подобрать и проанализировать релевантную судебную практику по указанной тематике;
5. Выявить актуальные проблемы досудебного урегулирования налоговых споров, где одной из сторон являются представители бизнес сообщества.

Налоговые споры по праву можно назвать одной из самых распространённых и сложнейших категорий дел, которые рассматриваются как в судебном, так и в административном порядке.

Как отмечает М. В. Карасева, конфликтность налоговых отношений проистекает из существования объективного противоречия в этих отношениях. Здесь интерес частного субъекта к увеличению и самостоятельному распоряжению своей собственностью находится в противоречии с объективной необходимостью её отчуждения на "общие нужды". Налогоплательщики стараются по минимуму заплатить налоги и по максимуму воспользоваться льготами, а налоговые органы, наоборот, нацелены на то, чтобы, осуществив контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах и выявив нарушения, взыскать все недоимки, пени и штрафы в бюджетную систему Российской Федерации[[1]](#footnote-1).

В настоящее время отсутствует легальное закрепление понятия «налоговый спор». В законодательстве данный термин употребляется лишь эпизодически.

С. М. Миронова определяет налоговый спор как налогово-правовое отношение, отражающее противоречие интересов государства и налогоплательщиков, иных участников налоговых правоотношений по поводу применения норм налогового права, разрешаемое уполномоченным юрисдикционным органом или по согласованию сторон[[2]](#footnote-2).

Н. Л. Бартунаева считает, что налоговый спор образует не разрешённый в административном порядке конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу объема налоговых прав и обязанностей в заявленный период по видам налогообложения, применения норм налогового права, а также установления фактических обстоятельств и подлежащий разрешению в порядке, предусмотренном процессуальным законом[[3]](#footnote-3). В этой дефиниции несправедливо ограничен круг субъектов, обладающих правом разрешать возникший налоговый спор. Из данного определения следует, что таковыми являются лишь судебные органы.

Д. А. Шинкарюк определяет налоговый спор как разногласие, возникающее на основе специфических юридических фактов между налогоплательщиком (налоговым агентом) и уполномоченным государственным органом (образованием) по поводу рассмотрения законности ненормативного правового акта, решения или действия (бездействия) последнего[[4]](#footnote-4).

Авторы настоящей работы считают, что налоговой спор необходимо трактовать шире: под налоговым спором следует понимать любой спор, возникший между субъектами налоговых правоотношений в связи с применением законодательства о налогах и сборах.

Как правило, все налоговые споры разрешаются либо в судебном, либо в административном порядке.

С развитием налогового законодательства прослеживается тенденция уменьшения налоговых споров в арбитражных судах[[5]](#footnote-5). Если обратиться к статистическим данным, можно отметить, что в 2014 году было зарегистрировано свыше 14.000 судебных дел, в которых ФНС выступает ответчиком, а в 2017 году количество споров составило около 10.000[[6]](#footnote-6).

Споры все чаще рассматриваются в административном порядке. Это объясняется тем, что административный порядок, во-первых, характеризуется своей более упрощённой процедурой и оперативностью рассмотрения спора, а также избавляет заявителя от дополнительных расходов, которые он мог бы понести в суде: государственных пошлин, оплаты экспертизы, услуг представителя.

Преимуществом данного способа защиты нарушенного права является и то, что лишь в административном порядке у налогоплательщика есть право приостановить исполнение решения налогового органа, которое обжалуется, до вынесения финального решения. Это предусмотрено Федеральным законом "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" от 01.05.2016 N 130-ФЗ (ст.1-2).

В настоящее время Налоговый кодекс РФ закрепляет два способа административного обжалования в вышестоящие налоговые органы:

1. Общий порядок обжалования;
2. Апелляционный порядок обжалования.

Жалобы на ненормативный акт налоговой инспекции территориального уровня рассматриваются УФНС России по субъекту Российской Федерации.

Апелляционный порядок обжалования применяется в тех случаях, когда решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение не вступило в законную силу.

Общий порядок обжалования применяется тогда, когда решения и иные актов ненормативного характера налоговых органов вступили в законную силу, а также при обжаловании действий или бездействия должностных лиц налоговых органов.

В общем порядке могут быть обжалованы и акты ненормативного характера, которые были приняты по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб.

Несмотря на большое количество преимуществ рассмотрения налоговых споров в административном порядке, на практике очень часто налогоплательщики сталкиваются с различными проблемами при реализации и защите своих прав.

Согласно руководству по досудебному урегулированию налоговых споров (размещённому на сайте ФНС[[7]](#footnote-7)), самыми распространёнными претензиями о нарушении прав лица в жалобах являются:

1. Отказ в возврате налога;
2. Неправомерное выставление требования об уплате налогов;
3. Отказ в предоставлении налоговых вычетов;
4. Нарушение сроков исчисления имущественного налога;
5. Вынесение решения о приостановлении операций по банковским счетам.

Если же объединить вышеназванные претензии в несколько групп, то получается, что существуют категории конфликтов по предмету спора, а именно спора о фактах и процедуре осуществления права. Деление может быть обозначено и по составу субъектов – кто является инициатором разбирательства: налогоплательщик, налоговый орган или же орган таможенной службы. Претензии на работу самой налоговой подаются в вышестоящую инстанцию, а жалоба на действия конкретного должностного лица – вышестоящему должностному лицу.

Наиболее распространенными причинами отказа в возврате налога являются[[8]](#footnote-8):

1. **Несвоевременная сдача отчетности.**

Декларация подаётся не позднее 30 апреля года, следующего за годом, в котором был получен соответствующий доход. Более того, декларацию с целью получения налогового вычета необходимо подать до истечения 3-х лет, за которые были осуществлены подходящие под вычет расходы.

1. **Неверно произведённые расчеты -** неправильно заполненная декларация и неверно определённая налогооблагаемая база.
2. Налогоплательщики при подаче претензии не удостоверяются в том, есть ли у них право на возврат излишне уплаченной суммы налога.
3. Налогоплательщики не проверяют дополнительно свою отчетность во избежание арифметических ошибок, разного рода опечаток (описок).

При составлении отчетности важно проверять заполненность всех строк декларации.

1. Неправильное определение объекта налогообложения и неверная форма декларации[[9]](#footnote-9).

Следует отметить, что о неправомерном выставлении требования об уплате налогов Конституционный Суд РФ высказал свою позицию в одном из своих судебных актов[[10]](#footnote-10).

Так, в Определении от 18.07.2017 № 1719-О по жалобе гражданина Д. В. Андрейчука Конституционный Суд сказал, что оспариваемые положения п. 1 ст. 38, п. 8 ст. 75, ст. 346.26 и ст. 346.27 НК РФ не нарушают конституционных прав налогоплательщика в указанном в жалобе аспекте. В качестве обоснования доводов, изложенных в жалобе, заявитель ссылался на то, что исходя из буквального толкования перечисленных выше статей налогового кодекса, налоговые органы могут произвольно определять объект налогообложения и имеют право отказать в освобождении налогоплательщика от пеней, даже если он руководствовался письменными разъяснениями налоговых органов.

Как было сказано выше, одним из оснований предъявления претензии налогоплательщиком в административные органы является нарушение сроков оплаты имущественного налога.

Арбитражный суд Московского округа в своем Постановлении от 21.08.2017 по делу № А40-216471/2016[[11]](#footnote-11) указал, что факт отсутствия денежных средств на счетах общества не является обстоятельством, смягчающим ответственность за нарушение сроков уплаты налога, если не доказан факт отказа в предоставлении Обществу отсрочки уплаты данного налога.

На практике довольно часто недобросовестные налогоплательщики пытаются обмануть ФНС, с целью получить налоговый вычет, например, путем создания цепи взаимосвязанных контрагентов.

Так, Арбитражный суд Уральского округа в своем Постановлении от 03.08.2017 по делу № А60-45676/2016 определил, что налогоплательщик не имеет права на налоговый вычет в случае согласованности действий в предпринимательской цепочке ввиду отсутствия действительной потери и наличия цели обогатиться за счёт возврата части налоговых отчислений из бюджета.

Арбитражный суд Центрального округа в Постановлении от 21.12.2017 по делу № А62-4556/2016 указал, что налоговый вычет невозможен, ввиду того, что целевое назначение приобретённых вещей противоречит цели вычета.

Таким образом, резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод, что, во избежание подобных ситуаций, необходимо разъяснить налогоплательщикам цели и саму идею налогового вычета, особенно в предпринимательской сфере.

Для наиболее полного рассмотрения данного вопроса необходимо остановиться на порядке привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Бизнес-сообщество неоднократно сетовало из-за проведения ФНС жёсткой политики по взиманию недоимок, когда счета «замораживали» даже в случае отсутствия доначисления в размере менее десяти рублей.

Более того, попытки разрешить спор в досудебном порядке административными методами не срабатывают в случае восполнения недоимок. Данный довод поддерживается сложившейся судебной практикой.

Так, в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.08.2017 по делу № А27-12756/2016 ООО «РемШахтСервис» суд прямо указал на то, что совершение налогового правонарушения впервые, а также полное погашение задолженности до вынесения оспариваемого решения инспекции сами по себе не относятся к обстоятельствам смягчающим ответственность по ст. 123 НК РФ.

Суды, применяя нормы Налогового законодательства, трактуют их преимущественно в пользу фискальной системы.

Суды отмечают, что в ст. 113 НК РФ не содержится сроков привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Именно поэтому Федеральная налоговая служба была вправе взыскать с должника положенные суммы даже спустя значительный промежуток времени[[12]](#footnote-12).

Представители малого бизнеса недовольны тем, что ФНС требует от них бухгалтерской отчётности, за которую, как правило, никто, кроме самого индивидуального предпринимателя или единственного участника общества с ограниченной ответственностью, не отвечает, ввиду отсутствия денежных фондов на выплату зарплат бухгалтеру или оплату услуг счетоводной компании.

Если же налогоплательщик не перешёл на упрощённую систему налогообложения, во избежание ответственности за налоговое правонарушение ему необходимо совершить ряд действий, установленных законом.

**Таковыми являются следующие действия[[13]](#footnote-13):**

1. Самостоятельное выявление допущенных нарушений;
2. Перерасчёт суммы налога;
3. Оплата доначисленных сумм налога и пеней в бюджет государства;
4. Внесение исправлений в ранее представленную декларацию до обнаружения налоговым органом неточностей или назначения выездной налоговой проверки.

На практике острой проблемой является и приобщение налогоплательщиком собственных внесудебных экспертиз, а также их дальнейшее использование в судебном процессе.

Суды, как правило, довольно скептически относятся к доказательствам подобного рода. Это, в свою очередь, обеспечивает превосходство Федеральной налоговой службы в судебном процессе[[14]](#footnote-14).

Подобное происходит и с заключениями экспертов и специалистов[[15]](#footnote-15).

Таким образом, закономерной является проблема равенства в средствах доказывания в судебном процессе между налогоплательщиками и административными органами.

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод, что разрешение спора в административном порядке представляется более выгодным не только с финансовой точки зрения, но и с позиции более упрощённой процедуры разрешения споров.

**Библиографический список**

**Нормативные правовые акты:**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, N 31.
2. [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.05.2019)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).

**Судебная практика:**

1. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.08.2017 по делу № А27-12859/2016.

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.08.2017 по делу № А70-12809/2016.

1. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.08.2017 по делу № А70-13347/2016.
2. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.07.2017 по делу № А70-14139/2016.
3. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.08.2017 по делу № А40-216471/2016.
4. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 27.07.2017 по делу № А33-27753/2016.
5. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 18.07.2017 № 1719-О по жалобе гражданина Д.В. Андрейчука.

**Научная литература:**

1. [Карасева М. В.](http://opac.hse.ru/absopac/index.php?url=/auteurs/view/8061/source:default) Бюджетное и налоговое право России: Политический аспект / [М. В. Карасева](http://opac.hse.ru/absopac/index.php?url=/auteurs/view/8061/source:default). – М.: Юристъ, 2003.
2. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9.
3. Бартунаева Н. Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М., 2007. С. 19.
4. Шинкарюк Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: Автореф. дис. канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 7.

1. [Карасева М.В.](http://opac.hse.ru/absopac/index.php?url=/auteurs/view/8061/source:default)Бюджетное и налоговое право России: Политический аспект / [М. В. Карасева](http://opac.hse.ru/absopac/index.php?url=/auteurs/view/8061/source:default). – М.: Юристъ, 2003. [↑](#footnote-ref-1)
2. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. С. 9. [↑](#footnote-ref-2)
3. Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. М., 2007. С. 19. [↑](#footnote-ref-3)
4. Шинкарюк Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 7. [↑](#footnote-ref-4)
5. См. Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ на 2013–2018 годы, утв. приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78 [↑](#footnote-ref-5)
6. <https://pravo.ru/review/view/144722/> [↑](#footnote-ref-6)
7. <https://www.nalog.ru/files/broshura/dosud_brochure_final_i.pdf> [↑](#footnote-ref-7)
8. Примеры наиболее распространённых ошибок приводит Н. Сперанская, начальник отдела налогообложения имущества и доходов физических лиц УФНС России по Республике Башкортостан (см. <https://www.nalog.ru/rn02/news/smi/4879892/>) [↑](#footnote-ref-8)
9. См. Постановление АС ВСО от 27.07.2017 по делу № А33-27753/2016 ООО «Сиблес», в котором суд указывает на важность полноты пакета документов [↑](#footnote-ref-9)
10. См. Определение КС РФ от 18.07.2017 № 1719-О по жалобе гражданина Д. В. Андрейчука [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление АС МО от 21.08.2017 по делу № А40-216471/2016 ООО «Технологии и связь» [↑](#footnote-ref-11)
12. См. Постановление АС ЗСО от 21.08.2017 по делу № А70-13347/2016 ООО «Газсистемы» [↑](#footnote-ref-12)
13. См. Постановление АС ЗСО от 21.07.2017 по делу № А70-14139/2016 [↑](#footnote-ref-13)
14. См. Постановление АС ЗСО от 16.08.2017 по делу № А70-12809/2016 [↑](#footnote-ref-14)
15. См. Постановление АС ЗСО от 09.08.2017 по делу № А27-12859/2016 [↑](#footnote-ref-15)