



## Анализ досудебного и судебного порядка урегулирования налоговых споров

**Я. В. Формулевич,**  
кандидат экономических наук, доцент,  
**О. С. Карпова,**  
кандидат экономических наук, доцент,  
Кемеровский государственный университет,  
yana\_for\_27@mail.ru

Одной из основных задач налоговых органов является обеспечение ответственности действий налогоплательщика правовым нормам налогового законодательства, что не исключает возникновение конфликтов между сторонами налоговых правоотношений. Возникновение налоговых споров может базироваться на недочетах законодательства о налогах и сборах или отсутствии унифицированной судебной практики. Проанализируем на основе данных Федеральной налоговой службы эффективность судебной работы налоговых органов.

Налоговый спор могут инициировать обе стороны. Как правило, большинство претензий со стороны налоговых органов предъявляются в отношении полноты и правильности исчисления, а также своевременности уплаты налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Жалобы налогоплательщиков нередко связаны с решениями ИФНС, не отвечающими законным

требованиям, а также неправомерными действиями должностных лиц налоговых органов.

Основные причины возникновения налоговых споров, а также их индивидуальные особенности приведены в таблице.

Налоговое законодательство предусматривает обязательное применение досудебного порядка урегулирования споров, выте-

Причины возникновения налоговых споров	Индивидуальные особенности
Неверная трактовка и понимание норм права	У налогоплательщиков часто возникают трудности при трактовке и понимании налоговых норм. Недостаточная компетентность налогоплательщика в сфере налогового законодательства и вытекающие из этого нарушения, как правило, становятся основой для возникновения спорной ситуации
Необоснованный отказ налоговой инспекции в возмещении НДС	В процессе принятия решения об отказе в возмещении НДС налоговый орган может опираться на следующие обстоятельства: – регистрация налогоплательщика непосредственно перед осуществлением операций; – взаимосвязь сторон; – непостоянный и аритмичный характер фактов хозяйственной жизни
Арест счетов ИП и организаций	При непредставлении в ИФНС налоговой декларации в соответствии с установленными сроками счета налогоплательщика могут быть заблокированы. Если организация вовремя не исполнила своих обязательств по уплате налоговых отчислений, пеней или штрафов, то налоговый орган вправе снять с расчетного счета ее денежные средства самостоятельно
Нарушения в процессе осуществления налогового контроля	При наличии нарушений в процессе осуществления налогового контроля у налогоплательщика могут возникнуть возражения

Снижение количества рассмотренных судами дел с участием бизнеса объясняется изменением законодательства, в соответствии с которым иски налоговых органов к бюджетным организациям теперь удовлетворяются в бесспорном порядке без рассмотрения в судах

кающих из налоговых правоотношений. Иными словами, решения ИФНС по итогам камеральных и выездных налоговых проверок могут быть обжалованы в суде исключительно после обжалования в вышестоящем налоговом органе. Если жалоба и в этом случае останется без удовлетворения, то заявитель вправе подать ее в ФНС России либо обратиться в суд.

Для оценки эффективности работы налоговых органов проведем анализ статистической информации о количестве рассмотренных жалоб и урегулированных споров в судебном порядке (рис. 1).

Анализ итогов судебной работы налоговых органов за указанный период свидетельствует о стабильно высоких показателях, прослеживается тенденция к снижению количества поданных жалоб и рассматриваемых дел в судебном порядке.

Количество дел в 2018 г. по сравнению с 2017 г. сократилось на 11 %. На протяжении следующих двух лет этот показатель снижался более интенсивно. Так, в 2019 г. количество рассмотренных судебных дел снизилось на 18 % относительно предыдущего года, а в 2020 г. — на 31 %. В 2021 году разница с предшествующим периодом составила 100 судебных дел, т. е. количес-

тво дел снизилось на 2 % относительно предыдущего показателя.

По итогам за период с 2017 г. по 2021 г. количество рассмотренных дел в судебном порядке сократилось в 2 раза, или на 50 % и достигло уровня 6,6 тысяч судебных дел. Объективный пересмотр результатов контрольных мероприятий и оперативное реагирование на нарушение прав налогоплательщиков по результатам рассмотрения жалоб сократили в 2021 г. количество судебных разбирательств с участием бизнеса на 60 % или в 2,4 раза по сравнению с 2017 г.

Отметим, что снижение количества рассмотренных судами дел с участием бизнеса объясняется изменением законодательства, в соответствии с которым иски налоговых органов к бюджетным организациям теперь удовлетворяются в бесспорном порядке без рассмотрения в судах.

Данные рис. 2 показывают, что количество судебных актов, вынесенных в пользу налоговых органов при разрешении налоговых споров, имеет тенденцию роста. Незначительное снижение (0,8 %) произошло в 2019 г., однако, несмотря на это, количество судебных актов остается на достаточно высоком уровне.

В результате судебного урегулирования налоговых споров (2017–2021 гг.) лишь треть из них подлежит удовлетворению и вынесению решений в пользу налогоплательщиков.

Для оценки эффективности разрешения налоговых споров следует обращать внимание не только на количество рассмотренных жалоб и решения по ним, но и на другие показатели.

Суммы рассмотренных требований, представленных за период 2017–2021 гг., постепенно идут на спад (рис. 3). В среднем за 5 лет эта сумма составляет 185 млрд руб. В 2017, 2018 гг. данный показатель превы-

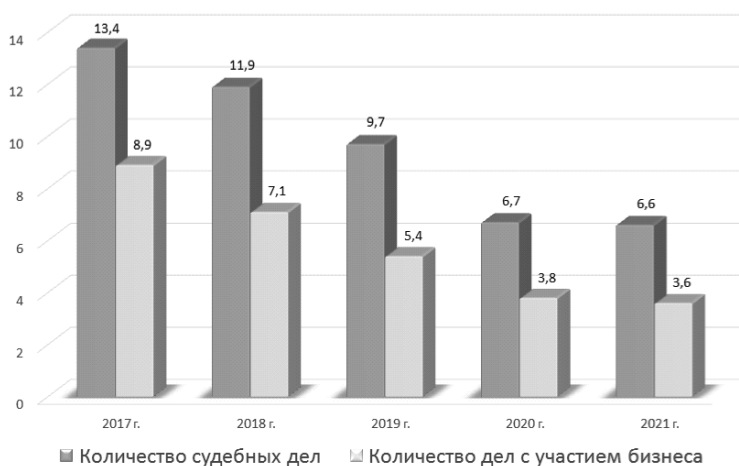
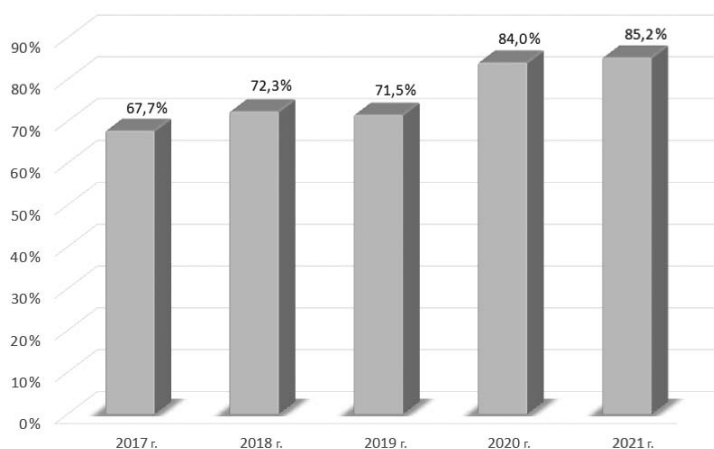
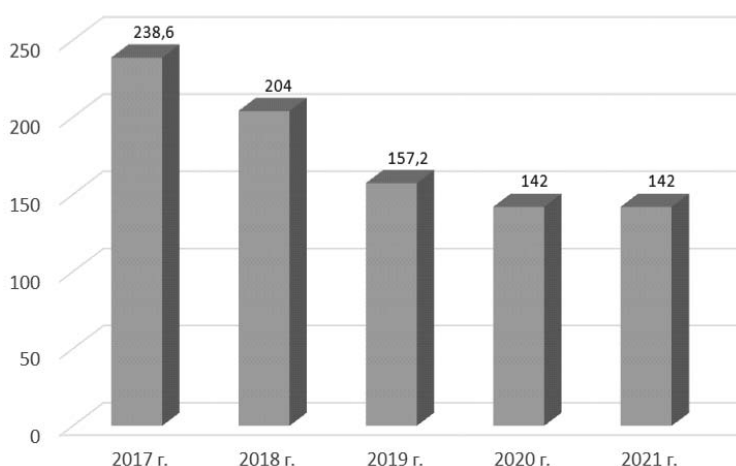


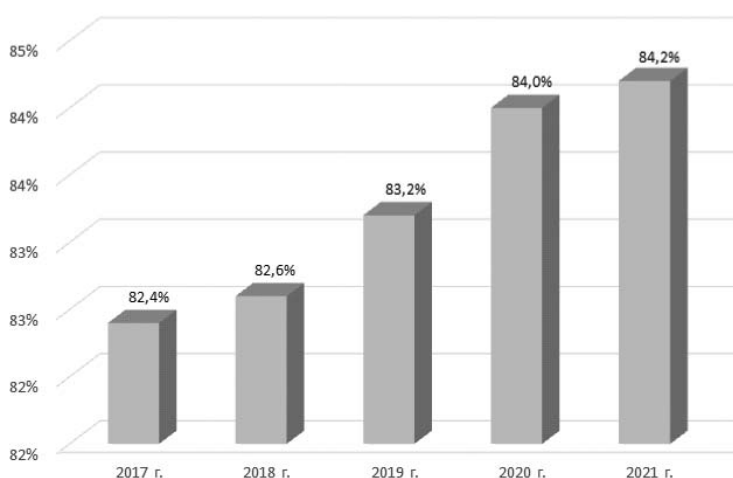
Рис. 1. Количество рассмотренных судебных дел, тыс. шт.



**Рис. 2. Удельный вес судебных актов, вынесенных в пользу налоговых органов, %**



**Рис. 3. Суммы рассмотренных требований, млрд руб.**



**Рис. 4. Удельный вес сумм требований, удовлетворенных в пользу бюджета, %**

шал среднее значение, чего нельзя сказать о последующих периодах. Относительно 2017 г. сумма рассмотренных требований сократилась на 60 %, или в 1,6 раз, что говорит об эффективности судебной работы налоговых органов.

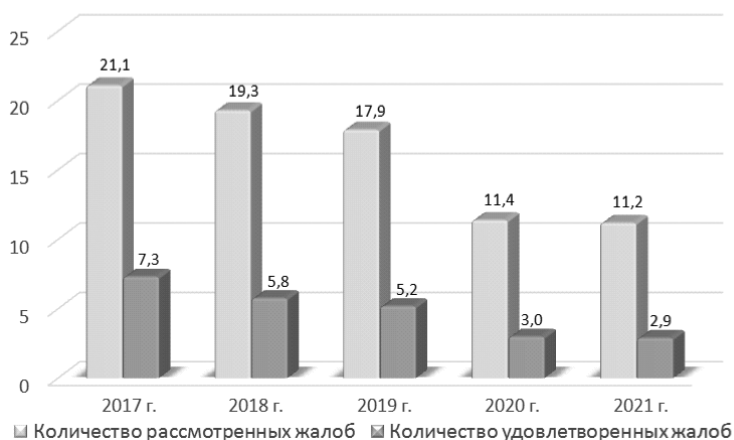
В ходе исследования представляется необходимым рассмотрение такого показателя, как удельный вес сумм требований, которые удовлетворяются в пользу бюджета (рис. 4).

Согласно представленным данным, сумма требований, удовлетворенных в пользу бюджета, придерживается стабильного роста. Так, по сравнению с 2017 г. удельный вес данного показателя увеличился в 2021 г. на 2,2 %, что положительным образом сказывается на общей величине бюджета.

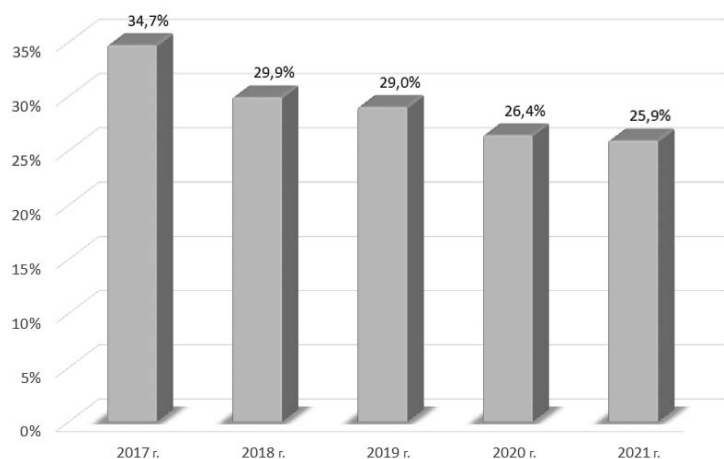
Как мы видели на рис. 2 и 3, общая величина рассмотренных сумм сокращается, а удельный вес, удовлетворенный в пользу бюджета, увеличивается, что опять же говорит об эффективности судебной работы налоговых органов.

Эффективность работы налоговых органов, в частности, эффективность проведения процедуры досудебного урегулирования налоговых споров, оценивается через анализ количества рассмотренных и удовлетворенных жалоб по налоговым спорам (рис. 5).

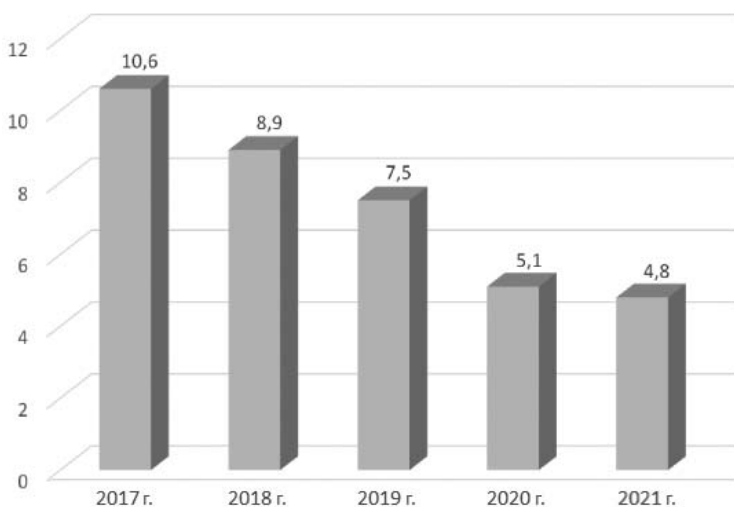
На протяжении последних пяти лет отмечается динамика сокращения жалоб (апелляционных жалоб) на результаты камеральных и выездных налоговых проверок, акты ненормативного характера, действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов, что обусловлено эффективной работой налоговой службы по урегулированию споров в досудебном порядке, а также развитием института досудебного урегулирования налоговых споров. Так, по сравнению с 2017 г. в 2021 г. коли-



**Рис. 5. Количество рассмотренных и удовлетворенных жалоб по налоговым спорам, тыс. шт.**



**Рис. 6. Удельный вес числа удовлетворенных жалоб, %**



**Рис. 7. Количество решений судов по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, тыс. дел**

чество поданных и рассмотренных жалоб сократилось на 47 %.

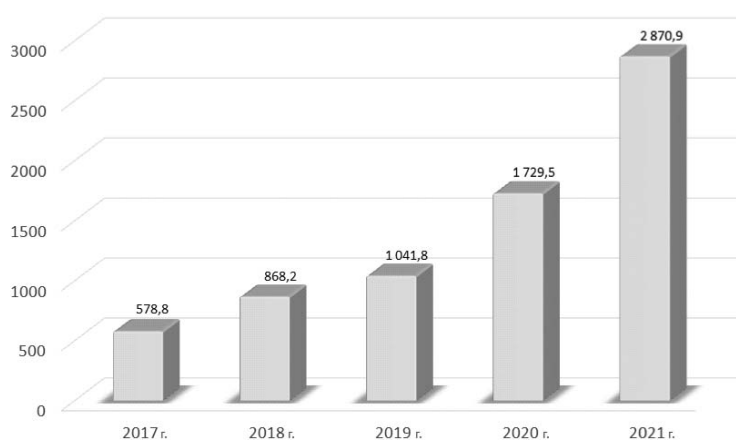
Как показывает практика, при урегулировании дел в судебном порядке удовлетворяется около трети жалоб. Более того, за последние пять лет количество удовлетворенных жалоб уменьшилось практически до четверти. По сравнению с 2017 г. в 2021 г. процентная доля числа удовлетворенных жалоб снизилась на 8,8 % (рис. 6).

Количество разрешенных в судебном порядке дел, предварительно прошедших досудебное урегулирование, позволяет судить об эффективности процедуры (рис. 7). За исследуемый период прослеживается стабильное снижение данного показателя. Так, в 2017 г. количество решений составляло 10,6 тыс., а в 2021 г. этот показатель снизился до 4,8 тыс., иными словами, сокращение в два раза.

Поскольку с каждым годом судебные инстанции все реже рассматривают дела, предварительно прошедшие процедуру досудебного урегулирования споров, очевидно, что данный механизм повышает уровень своей эффективности ежегодно.

Помимо постоянного обновления и улучшения сайта ФНС России, разрабатываются новые электронные сервисы для удобства налогоплательщиков и должностных лиц налоговых органов. Статистика обращения налогоплательщиков на данный интернет-сервис представлена на рис. 8. Несмотря на снижение количества подаваемых и рассматриваемых жалоб, общее количество обращений, зарегистрированных на данном сервисе, с каждым годом растет. Так, в 2021 г. на данном сервисе было зарегистрировано в пять раз больше жалоб, чем в 2017 г. Такой колоссальный рост обусловлен, в первую очередь, удобством подачи жалобы посредством Интернет-ресурса.

Налогоплательщики подают жалобы (апелляционные жалобы) в налоговый



**Рис. 8. Количество зарегистрированных жалоб в интернет-сервисе «Решение по жалобам», тыс. шт.**

орган, исходя из конкретного вида претензии:

- отказ в предоставлении налогового вычета при исчислении НДФЛ;
- применение пониженных ставок, предоставление налоговых вычетов, исчисление налогооблагаемой базы по конкретным видам налогов;
- применение специальных налоговых режимов;
- сроки уплаты налогов;
- взыскание задолженности, изъятие излишней суммы налогов, штрафов, пеней и др.

Для проведения анализа и конкретизации вопросов, по которым налогоплательщики чаще всего обращаются в налоговые органы в порядке досудебного урегулирования налоговых споров, рассмотрим показатели, размещенные на сайте ФНС России за 2014 и 2021 гг.

В 2014 г., когда процедура досудебного урегулирования стала применяться в обязательном порядке по всем вопросам, наибольшая доля жалоб налогоплательщиков пришла на НДФЛ — 26,7 %. В частности, налогоплательщики обращались с жалобами по поводу необоснованного отказа налоговыми органами в предоставлении на-

логовых вычетов по НДФЛ. Чуть больше 22 % споров приходилось на жалобы, предметом которых являлось применение специальных налоговых режимов. Процентная доля жалоб по поводу правильности исчисления НДС была 21,5 %. Почти 10 % обращений граждан было направлено на урегулирование споров между налоговым органом и налогоплательщиками по поводу правильности определения кадастровой стоимости земельных участков, правомерности применения льгот и других положений, связанных с земельным налогом. Мероприятия налогового контроля в 2014 г. обжаловались всего в 5 % случаев, и связано это, в первую очередь, с применением досудебного порядка рассмотрения налоговых споров не только в отношении актов по налоговым проверкам, как это было до 1 января 2014 г., но и в отношении всех вопросов в области налогообложения. На оставшиеся жалобы налогоплательщиков приходится около 3–4 %, и связаны они с правильностью применения положений Налогового кодекса Российской Федерации при исчислении налога на прибыль, транспортного налога и налога на имущество физических лиц.

По результатам 2021 г. наблюдается расширение позиций, по которым у налогоплательщиков возникают претензии. Около 32 % жалоб налогоплательщиков поступают по поводу исчисления НДФЛ. По сравнению с 2014 г. данный показатель увеличился на 5,1 % и по-прежнему занимает лидирующую позицию. Доля жалоб, предметом которых является налоговый контроль, увеличилась с 5 до 21 %, что свидетельствует о более частом обжаловании актов налоговых органов по результатам камеральных и выездных налоговых проверок по сравнению с базовым периодом. На третьем месте в 2021 г. — жалобы по правильности исчисления НДС. Сравни-



Аналитическая составляющая исследования свидетельствует об эффективности работы ФНС России

вая с 2014 г., доля жалоб по НДС снизилась на 13,3 %. Жалобы по налогу на прибыль увеличились на 2,9 % (с 4,4 % до 7,3 %). Жалобы по вопросам применения специальных налоговых режимов сместились с третьей позиции (2014 г.) на пятую (2021 г.), их доля составила 5,5 %, что свидетельствует о снижении более чем в 4 раза – 22,2 %. Оставшиеся доли жалоб незначительны и приходятся на страховые взносы, налоговые правонарушения, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, региональные и местные налоги.

Внедрение процедуры досудебного урегулирования налоговых споров в обязательном порядке показало свою эффективность. В 2014 г. на жалобы, подаваемые участниками бизнеса, приходилось около 45 % от общего количества претензий, а в 2021 г. – около 65 %. Данные показатели свидетельствуют о значительном снижении нагрузки на судебные инстанции, что и является основной целью процедуры административного урегулирования налоговых споров.

Стратегической целью внедрения процедуры досудебного урегулирования налоговых споров в качестве обязательной ФНС России ставит развитие досудебных механизмов разрешения споров в сфере налогообложения, в том числе примирительных процедур, повышение прозрачности процесса рассмотрения жалоб, упрощение способов взаимодействия сторон, создание мотиваций для разрешения споров во внесудебном порядке.

Несмотря на то, что некоторые специалисты настаивают на необходимости значительного реформирования данной процедуры, в общем и целом механизм досудебного урегулирования за годы применения показал результативность своей работы. С его помощью повысилась эффективность проводимых налоговыми органами мероприя-

тий налогового контроля, выработаны единые подходы к сбору доказательственной базы, в суд передаются лишь дела, имеющие судебную перспективу.

Таким образом, можно выделить следующие положительные стороны внесудебно-го порядка урегулирования споров:

- сокращение сроков рассмотрения жалоб;
- экономия денежных средств вследствие отсутствия необходимости уплаты судебной государственной пошлины как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налогового органа;
- значительное снижение нагрузки на арбитражные суды.

Аналитическая составляющая исследования свидетельствует об эффективности работы ФНС России, в частности, специальных подразделений налогового аудита. За последние пять лет практики проведения обязательной процедуры внесудебного разрешения налоговых споров данными подразделениями отмечается сокращение количества подаваемых и рассматриваемых жалоб в досудебном порядке и, как следствие, снижение количества рассматриваемых дел в судебных инстанциях ■

#### Литература

1. Досудебное урегулирование налоговых споров [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба [Офф. сайт]. URL: <https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/dosudebnoe/dosudeb.pdf>.
2. Эффективность работы ФНС России [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба [Офф. сайт]. URL: [https://www.nalog.ru/m77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/effectiveness/#131](https://www.nalog.ru/m77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#131).
3. Справка по итогам деятельности ФНС России по итогам 2021 года [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба [Офф. сайт]. URL: <https://docviewer.yandex.ru/view/97038173/>.
4. Решения по жалобам: Интернет-сервис [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба [Офф. сайт]. URL: [https://www.nalog.ru/m42/service/complaint\\_decision/1.html?c=0&to=0&n=0&th=&novr=0&vs=1&df=&dt=&sort=#result](https://www.nalog.ru/m42/service/complaint_decision/1.html?c=0&to=0&n=0&th=&novr=0&vs=1&df=&dt=&sort=#result).
5. Карпова О. С., Формулевич Я. В. Развитие механизма налогообложения современного предпринимательства // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 9–2. – С. 222–227; URL: <https://vael.ru/ru/article/view?id=2414>.
6. Сопнева Я. С. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений [Электронный ресурс] // Академическая публицистика. – 2019. – № 9. – URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41037241>.