

*Валашвили А.С.*

*магистрант*

*Московский финансово-промышленный университет*

*«Синергия»*

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА  
В ЧАСТИ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ СПОРНЫХ СИТУАЦИЙ В  
НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ**

*Аннотация: В статье анализируются налоговые правоотношения в части налоговых споров между государством в лице налоговых органов, и налогоплательщиками. Обращается внимание на то, что при применении налогоплательщиком административной процедуры для защиты нарушенных прав, обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется по административной иерархии – подается жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), в подчинении которого находится ответчик.*

*В целях совершенствования порядка разрешения налоговых споров предлагается разработать Институт налоговой декларации и внедрить его в отечественное законодательство о налогах и сборах.*

*Ключевые слова: налоговый спор; налоговые правоотношения; обжалование актов налоговых органов; апелляционная жалоба; налоговое разъяснение.*

**Valashvili A.S.**

**undergraduate**

**Moscow Financial and Industrial University**

**"Synergy"**

**IMPROVEMENT OF TAX LEGISLATION IN PART OF PREVENTION  
OF DISPUTABLE SITUATIONS IN THE TAX SPHERE**

*Annotation: The article analyzes tax legal relations in terms of tax disputes between the state, represented by the tax authorities, and taxpayers. Attention is drawn to the fact that when a taxpayer applies an administrative procedure to protect violated rights, appeals against acts of tax authorities, actions or inactions of their officials are carried out through the administrative*

*hierarchy - a complaint is submitted to a higher tax authority (superior official) under whose subordination the defendant is.*

*In order to improve the procedure for resolving tax disputes, it is proposed to develop the Tax Declaration Institute and introduce it into the domestic legislation on taxes and fees.*

*Keywords: tax dispute; tax legal relations; appeal against acts of tax authorities; an appeal; tax clarification.*

Правоотношения в налоговой сфере зачастую носят характер конфликтности, который вызван противоположными интересами участников этих отношений, что проявляется в налоговых спорах между контролирующим налоговым органом и налогоплательщиком.

Налоговые споры возникают по разным причинам, однако практика арбитражных судов показывает, что часто причиной таких споров является несогласие с результатами проведения налоговой проверки. Если налогоплательщик нарушает законодательство о налогах и сборах и в связи с этим привлекается налоговым органом к ответственности, или налоговый орган устанавливает необходимость доначисления налога или уплаты пени, а налогоплательщик считает эти решения спорными, в этих случаях налоговый спор разрешается в судебной инстанции [7].

На решение налогового органа по результатам налоговой проверки налогоплательщик может подать жалобу, либо апелляционную жалобу при несогласии с представленным решением. Право на данные действия налогоплательщика регламентируются в законодательном порядке ((Письма Минфина России от 08.04.2020 № 03-03-06/1/29950, от 01.04.2020 № 03-03-07/25644).

В настоящее время законодательно закреплены форма и содержание жалобы, а также апелляционной жалобы.

Чтобы упорядочить действия налогоплательщика при оспаривании решения налогового органа после проведения налоговой проверки, разработан следующий алгоритм последовательных процедур (рисунок 1).

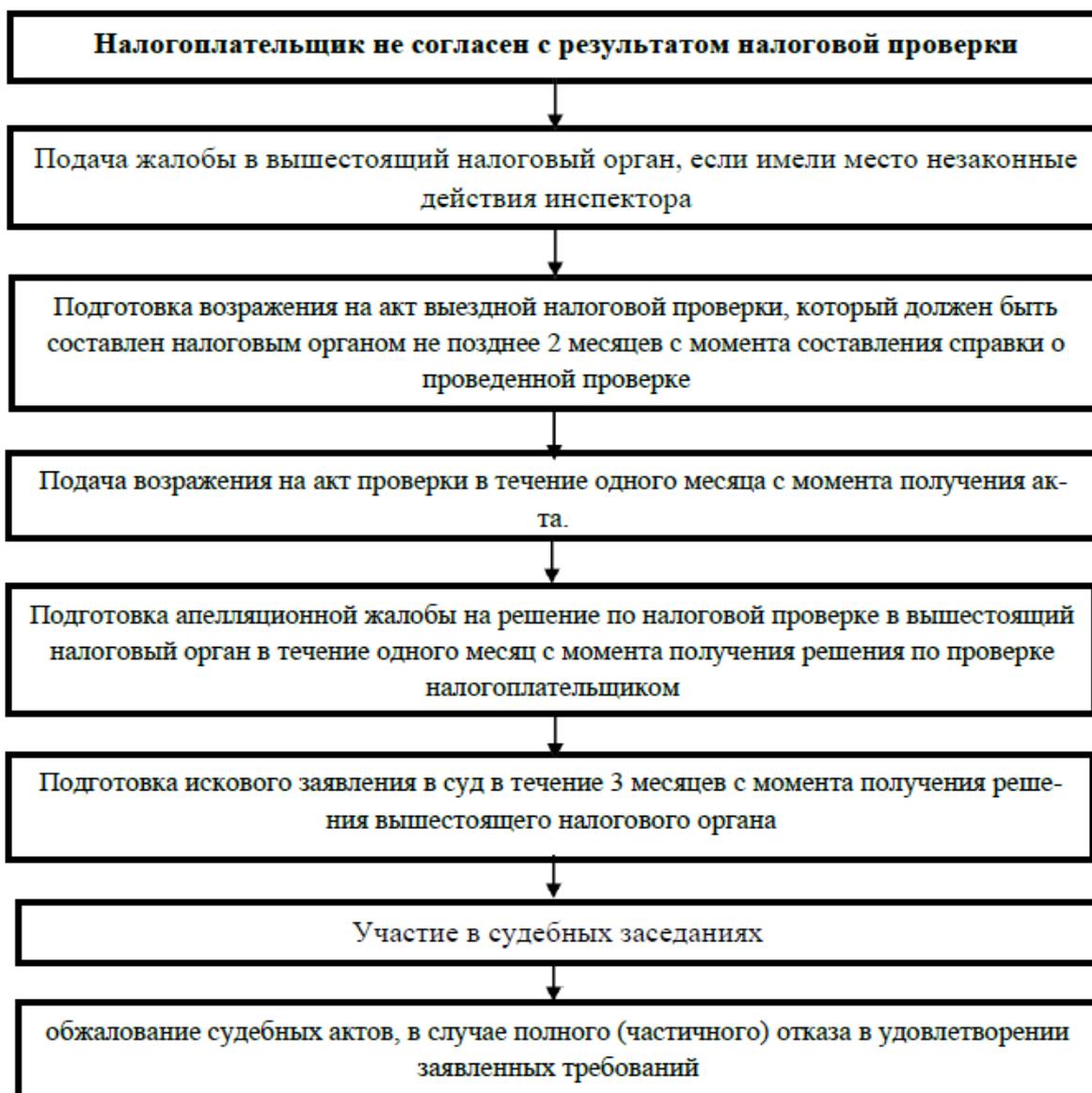


Рисунок 1 – Логическая схема выполняемых действий налогоплательщиком в случае несогласия с результатами налоговой проверки и подаче апелляционной жалобы

Налогоплательщик при обжаловании актов налоговых органов, а также действий или бездействия налоговых должностных лиц, должен действовать в соответствии с административным порядком защиты нарушенных прав. Данный порядок предусматривает определенную административную иерархию подачи апелляционной жалобы: жалоба подается в налоговый орган (должностному лицу), в чьем подчинении находится налоговый орган или должностное лицо, допустившие

нарушение законодательства. Рассматривает апелляционную жалобу вышестоящий налоговый орган [5].

В налоговом законодательстве предусмотрено разграничение иерархии подачи и рассмотрения жалобы. Если налогоплательщик подает жалобу на действия налогового органа, то данная жалоба должна рассматриваться в вышестоящей налоговой инстанции. В случае обжалования действий сотрудника налоговой службы, проводившего контрольные мероприятия, жалоба подается руководителю вышестоящей инстанции. Данным требованием законодатель определяет, что в одной жалобе не могут присутствовать одновременно претензии на неправомерные, с точки зрения налогоплательщика, действия и налогового ведомства, и его сотрудника как должностного лица.

В Налоговом кодексе РФ дается четкое определение апелляционной жалобы. Как следует из текста п.1 ст.138 НК РФ, апелляционная жалоба представляет собой документ, в котором налогоплательщик обжалует не вступившее в силу решение налогового органа о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам проведения камеральной или выездной налоговой проверки, если, по мнению налогоплательщика, обжалуемое решение нарушает его права [3].

Действия вышестоящего налогового органа по рассмотрению апелляционной жалобы также регламентированы Налоговым кодексом РФ. Так, в ст. 139-140 установлены сроки принятия решения по поступившей такой жалобе.

Отметим, что п. 1 ст. 139 Налогового кодекса РФ установлен порядок работы с поданной апелляционной жалобой на решение налогового органа. В частности, налоговый орган, на который подана апелляционная жалоба о неправомерности решения о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства, обязан в течение трех

дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган [3].

Апелляционная жалоба может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения. Требования к содержанию и форме жалобы установлены ст. 139.2 Налогового кодекса РФ, согласно которой жалоба подается в письменной форме или может быть направлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Совершенствование законодательства по налогам и сборам особенно эффективно проводится в условиях активного использования цифровых технологий. Так, ст.139.2 Налогового кодекса предусматривает возможность подачи апелляционной жалобы не только непосредственно при посещении налогового органа, но и путем ее направления в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Апелляционная жалоба может быть подана уполномоченным представителем налогоплательщика на акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц. Налоговый кодекс определяет, что в этом случае необходимо приложить документы, подтверждающие полномочия этого представителя [п.4 ст.139.2 НК РФ].

В определенных случаях вышестоящий налоговый орган может оставить апелляционную жалобу полностью без рассмотрения или только в части. Такое решение может быть принято в следующих случаях:

- если в поступившей жалобе отсутствуют сведения об актах контролирующего органа, которые повлекли нарушение прав налогоплательщика;
- если подача жалобы нарушает порядок, предусмотренный п.1 ст. 139.2 НК РФ;

- если налогоплательщик до принятия жалобы ранее подавал заявление об ее отзыве;

- если налогоплательщик уже подавал аналогичную жалобу и подает ее вновь [ст.139.3 НК РФ].

Если вышестоящий налоговый орган принял решение не рассматривать поступившую апелляционную жалобу или заявление об отзыве жалобы полностью или в части, то данное решение должно быть принято в течение пяти дней со дня их получения. Далее, в течение 3 дней со дня принятия такого решения, налоговый орган обязан его направить заявителю. Несмотря на то, что поступил отказ в рассмотрении жалобы, налогоплательщик имеет право повторно направить жалобу в установленные налоговым кодексом сроки. Однако на подобные действия налогоплательщика налоговый кодекс устанавливает ограничение по следующим основаниям:

- 1) если жалоба уже подавалась по тем же основаниям;
- 2) если заявитель полностью или в части уже отзывал жалобу [9].

Результатом рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом могут быть следующие варианты решения:

- оставить апелляционную жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа ненормативного характера;
- отменить решение налогового органа полностью или в части;
- отменить решение налогового органа полностью и принять по делу новое решение;
- признать действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и вынести решение по существу.

Изменения внесены в п. 2 ст. 140 Налогового кодекса РФ. Новым является прямое указание на то, что вышестоящий налоговый орган обязан рассматривать поступившую апелляционную жалобу совместно с представителями налогоплательщика. Такая обязанность возникает, если между документами проверяемого налогоплательщика и материалами налогового органа имеются противоречия, при этом материалы, приведенные в апелляционной жалобе, представлены налоговым органом, осуществлявшим проверку [8].

Налоговая инспекция, которая указана в поступившей апелляционной жалобе, согласно п.1.1 ст.139 НК РФ обязана выполнить комплекс по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу. В течение трех дней со дня выполнения данных мер в отношении лица, подавшего жалобу, инспекция должна сообщить вышестоящему налоговому органу о принятых мерах с приложением подтверждающих документов (при их наличии).

Существенные изменения произошли по срокам вступления в силу решений по актам налоговых проверок. Если ранее такие решения получали законный характер и вступали в действие по истечении 10 рабочих дней, то в настоящее время этот срок увеличен до одного месяца. Данная мера значительно улучшила возможности налогоплательщика обстоятельно подготовиться к подаче жалобы, подобрать необходимые документы, которые подтверждают его правоту.

Необходимо отметить большую работу, которая проводится сегодня по совершенствованию правил обжалования решений, вынесенных налоговой инспекцией. Определены правила поступления апелляционной жалобы, установлены сроки ее рассмотрения и предоставления необходимого ответа.

К положительной стороне апелляционной жалобы можно отнести такие ее элементы, как простота защиты нарушенных прав

налогоплательщика, эффективность действия норм процессуального права, минимизация издержек на подачу апелляционного ходатайства. Апелляционная жалоба в определенной мере является стимулирующим фактором тесного взаимодействия налогового органа и налогоплательщика [6]. Изучение, обобщение и классификация разнообразных практик апелляционных жалоб позволяет не только выявить определенные тенденции причин подачи жалоб, связанных с налоговыми правонарушениями, но и достигать более эффективных результатов работы нижестоящего налогового органа, совершенствовать процедуры контроля налоговых органов.

В числе инструментов совершенствования взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в настоящее время стал использоваться институт налогового мониторинга.

В тоже время остаются нерешенными многие вопросы правоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Предложения по совершенствованию налоговых правоотношений в части налоговых споров представлены на рисунке 2.

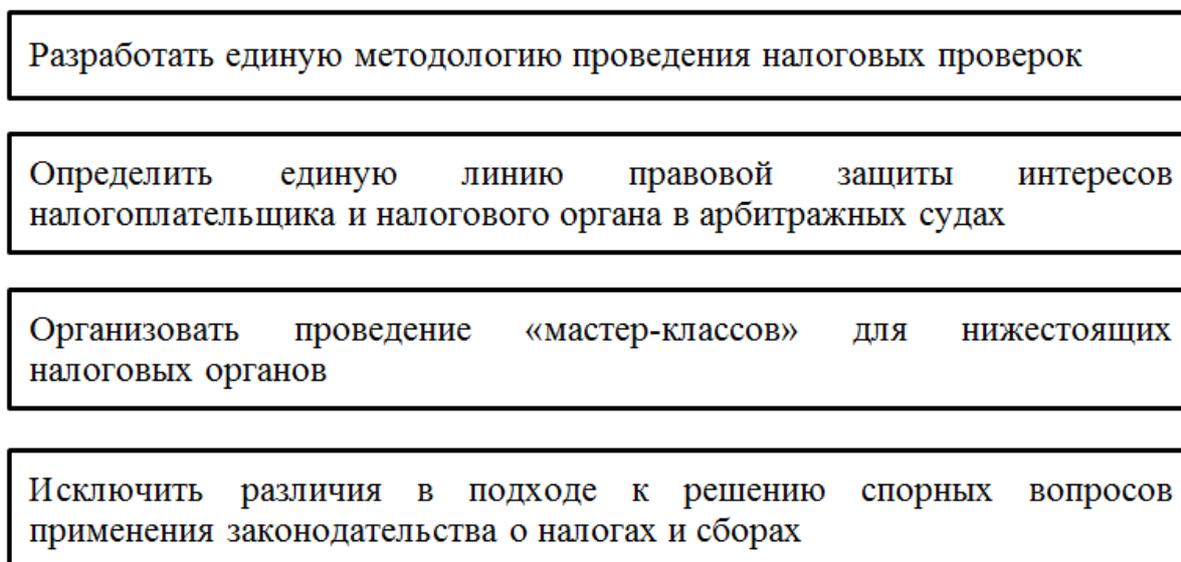


Рисунок 2 - Направления по совершенствованию налоговых правоотношений в части налоговых споров

Важным элементом совершенствования порядка разрешения налоговых споров может стать построение и применение института налогового разьяснения. Применение данной структуры в досудебных правоотношениях налогоплательщиков и налоговых органов позволило бы аргументированно получать профессиональные разьяснения налоговых правовых норм, а также обоснование выводов по результатам процедур налогового контроля. Осуществление такого проекта поможет снизить напряженность взаимоотношений участников и число налоговых споров, будет способствовать более качественной работе сотрудников налоговой службы.

#### **Использованные источники:**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) [Электронный ресурс]// URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/) (дата обращения: 10.07.2023)
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 24.06.2023) [Электронный ресурс]// URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) (дата обращения: 10.07.2023)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 24.06.2023, с изм. от 14.07.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2023) [Электронный ресурс]// URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/7](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/7) (дата обращения: 05.07.2023)
4. Абанин, М.В. Конституционное и арбитражное судопроизводство в системе предупреждения налоговых правонарушений и преступлений / М.В. Абанин // Право и экономика, 2018. № 6. [Электронный ресурс] //

Гарант: офиц. сайт. – Режим доступа : <http://www.garant.ru>. – 24.05.2019.  
(дата обращения: 15.07.2023)

5. Агапов А.Б. Административная ответственность: учеб. для вузов. - 8-е изд., перераб. и доп. - М.: Изд-во «Юрайт», 2020. - 465 с.
6. Борисова, О.В. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налоговым спорам: автореф.дис. канд. юрид. наук:12.00.02. – М., 2017. – 22 с.
7. Крохина Ю.А. Налоги и налогообложение: учебник / Крохина. – М.: Юрайт, 2020. – 300 с.
8. Сайдулаев Д.Д., Агаева И.Х. Административная ответственность за налоговые правонарушения. *International Journal of Humanities and Natural Sciences*, Юридические науки, vol, 11-3, 2018, с.150-154
9. Тлупова А.В. К вопросу об административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения. // *Образование и право*, 2020, № 3, с. 159-162.