Дата поступления рукописи в редакцию: 22.10.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 02.11.2026 г.
DOI: 10.24412/3033-6724-2026-4-72-76

КАПАЕВ Максим Романович,
магистр, 1 курс, Юридический факультет,
Автономная некоммерческая организация высшего образования
«Московский университет «Синергия»
г. Москва, Россия,
e-mail: kapaev.maxim2016@yandex.ru

ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ: ПРОБЛЕМЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Аннотация. *Обязательное досудебное обжалование актов налоговых органов способствует снижению нагрузки на арбитражные суды. Однако о его эффективности судят по неоднозначным показателям: падение числа удовлетворенных жалоб может означать и рост качества контроля, и ослабление защиты. Цель - оценить, насколько действующие показатели отражают результативность досудебного урегулирования для налогоплательщика и налогового администрирования, и обосновать направления их корректировки. Использованы формально-юридический, сравнительно-правовой и статистический методы, а также анализ и синтез. Установлено, что в региональной практике доля удовлетворенных сумм снижается быстрее доли удовлетворенных жалоб; вышестоящие органы чаще исправляют частные ошибки, чем пересматривают крупные доначисления по проверкам. Упрощенный порядок, введенный с 2025 года, ускоряет рассмотрение, но не распространяется на решения по проверкам. Предложено оценивать досудебную стадию по фискальным, процессуально-защитным и информационным критериям, а при рассмотрении крупных споров обеспечить участие независимого лица; результаты применимы при совершенствовании отчетности ФНС России и главы 20 Налогового кодекса.*

Ключевые слова: *досудебное урегулирование налоговых споров, жалоба, апелляционная жалоба, упрощенный порядок обжалования, эффективность налогового администрирования, ФНС России.*

KAPAYEV Maksim Romanovich,
Master's Student, 1st Year, Faculty of Law,
Moscow University "Synergy"
(Autonomous Non-Profit Organization of Higher Education),
Moscow, Russia

PRE-TRIAL SETTLEMENT OF TAX DISPUTES: EFFECTIVENESS ISSUES

Annotation. *Mandatory pre-trial appeal against acts of tax authorities reduces the burden on arbitration courts. However, its efficiency is judged by ambiguous indicators. A falling share of satisfied complaints may mean better tax control or weaker protection of taxpayers. The aim is to assess whether current indicators reflect the real results of pre-trial settlement for taxpayers and tax administration, and to justify their adjustment. Formal legal, comparative legal and statistical methods, analysis and synthesis are used. Regional data show that the share of satisfied amounts falls faster than the share of satisfied complaints. Higher tax authorities mostly correct minor errors and rarely revise large additional assessments. The simplified procedure introduced in 2025 speeds up consideration but does not cover audit decisions. A system of fiscal, procedural and informational criteria is proposed, together with an independent participant in large disputes. The results can be used to improve the reporting of the Federal Tax Service and Chapter 20 of the Tax Code.*

Key words: *pre-trial settlement of tax disputes, complaint, appeal, simplified appeal procedure, efficiency of tax administration, Federal Tax Service of Russia.*

Введение

С 2014 г. пункт 2 статьи 138 НК РФ закрепляет правило, по которому ненормативные акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц «могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе» [5].

Досудебная стадия превратилась в основной

фильтр налоговых споров. В первом полугодии 2026 г. суды Тюменской области рассмотрели 39 дел по спорам, прошедшим досудебное урегулирование, что на 38,1% меньше, чем годом ранее [4]. Региональное управление ФНС России считает, что этот порядок «способствует снижению количества судебных разбирательств» [4]. Сокращение судебной нагрузки, однако, может объясняться и отказом налогоплательщиков от дальнейшей защиты. Поэтому само по себе оно не говорит ни о качестве проверок, ни о действенности жалобы.

С.А. Сосновский уже через два года после введения обязательного обжалования выявил в правоприменительной практике проблемы, снижающие эффективность этого института [8]. А.З. Бадалова рассматривает досудебное урегулирование как институт повышения эффективности налогового администрирования и приводит данные УФНС России по Приморскому краю, согласно которым основная доля налоговых споров разрешается в досудебном порядке [1].

Защите прав налогоплательщиков в условиях цифровизации посвящена работа Д.М. Белоуса, где досудебное урегулирование трактуется как способ такой защиты [2]. В журнале «Налоги» тот же институт связывается с достижением показателей цифровой трансформации государственного и муниципального управления [6, с. 23]. Позиции различаются тем, чей интерес принят за мерило результата. Согласованного набора критериев эффективности при этом не сложилось. Цель статьи - оценить, насколько используемые налоговыми органами показатели отражают результативность досудебного урегулирования для обеих сторон спора, и обосновать направления их корректировки.

Правовая природа досудебного урегулирования и критерии его эффективности

Пункт 1 статьи 138 НК РФ разграничивает обращения по моменту вступления акта в силу: жалобой признается обжалование «вступивших в силу ненормативных актов налогового органа, действий или бездействия его должностных лиц» [5]. Апелляционная жалоба подается на еще не вступившее в силу решение по статье 101 или 101.4 НК РФ, и до ее рассмотрения решение в силу не вступает (п. 9 ст. 101 НК РФ). От вида жалобы зависит, будет ли доначисление взыскиваться в период спора.

Для решений по проверкам досудебная стадия оказывается одновременно защитной и обеспечительной: пока апелляционная жалоба не рассмотрена, доначисленные суммы не поступают в бюджет, и заинтересованность налогового органа в скорейшем завершении спора заложена в саму процедуру.

А.З. Бадалова описывает досудебное урегулирование как совокупность мероприятий, «осуществляемых должностными лицами налоговых органов в административном порядке, в целях урегулирования налогового спора до суда» [1]. Действующим лицом здесь выступает только администрация. У Д.М. Белоуса акценты расставлены иначе: досудебная процедура для него прежде всего служит защите прав налогоплательщика [2]; в журнале «Налоги» институт оценивается с точки зрения «снижения транзакционных издержек и выстраивания системы эффективной обратной коммуникации» [6, с. 23]. Подходы сходятся в том, что процедура заменяет суд, но расходятся в выборе стороны, чей выигрыш считается результатом.

Ни один из подходов не предлагает измеримого критерия. Ведомственная отчетность восполняет этот пробел по-своему: результат измеряется долей удовлетворенных жалоб, долей удовлетворенных сумм и числом судебных дел по спорам, прошедшим досудебную стадию [4; 7].

Каждый из ведомственных показателей допускает противоположные толкования. Низкая доля удовлетворенных жалоб совместима и с безупречными проверками, и с формальным рассмотрением, при котором вышестоящий орган поддерживает инспекцию по умолчанию. Полагаем, что оценку следует строить по трем группам критериев (классификация авторская): - фискальные - доля доначислений, сохранившихся после рассмотрения жалобы и последующего судебного контроля; - процессуально-защитные, к которым относятся сроки рассмотрения и доля нарушений, устраненных инспекцией до рассмотрения жалобы по существу; - информационные: в какой мере выводы по жалобам меняют практику нижестоящих инспекций.

Одно и то же правило п. 2 ст. 138 НК РФ по-разному действует для разных заявителей. Организация, оспаривающая решение по выездной проверке, получает прежде всего время: до рассмотрения апелляционной жалобы доначисление не взыскивается. Для гражданина, несогласного с начислением имущественных налогов, досудебная стадия заменяет судебный процесс с его издержками (жалоба не облагается государственной пошлиной). Отсюда разный вес критериев: процессуально-защитные важнее для граждан; фискальные - для крупных споров по проверкам. Единая доля удовлетворенных жалоб смешивает эти потоки.

Результаты рассмотрения жалоб в практике региональных управлений ФНС России

Данные управлений ФНС России по Самарской области (первые кварталы 2024 и 2025 гг.) и Тюменской области (первые полугодия 2025 и 2026 гг.) позволяют сопоставить, как изменилась доля жалоб, удовлетворенных полностью или частично, в общем количестве рассмотренных (таблица 1).

Таблица 1. Доля удовлетворенных жалоб в общем количестве рассмотренных, %

Управление ФНС России	Базовый период	Доля	Отчетный период	Доля	Изменение, п.п.
по Самарской области	I квартал 2024 г.	39,4	I квартал 2025 г.	13,8	-25,6
по Тюменской области	I полугодие 2025 г.	38,6*	I полугодие 2026 г.	34,0	-4,6

*Источник: составлено по [7; 4]; * - рассчитано автором по данным об изменении показателя [4].*

Изменения однонаправленны, но различаются масштабом: в Самарской области доля удовлетворенных жалоб сократилась почти втрое; в Тюменской снижение оказалось умеренным. Одинаковое направление при разной глубине падения не позволяет свести динамику к одному общему фактору вроде изменения федерального законодательства.

Абсолютные значения по Самарской области уточняют картину. Поток поступивших жалоб за первый квартал 2025 г. сократился на 20,6%; число удовлетворенных уменьшилось со 106 до 31 [7]. Удовлетворенных жалоб стало меньше на 70,8% (авторский расчет), то есть более чем втрое быстрее, чем сократился их поток. Еще резче изменилась доля удовлетворенных требований в оспариваемой сумме, отраженная в таблице 2.

Таблица 2. Доля удовлетворенных требований общей оспариваемой сумме, %

Управление ФНС России	Базовый период	Доля	Отчетный период	Доля	Изменение, п.п.
по Самарской области	I квартал 2024 г.	11,6*	I квартал 2025 г.	0,7	-10,9
по Тюменской области	I полугодие 2025 г.	4,4*	I полугодие 2026 г.	1,1	-3,3

*Источник: составлено по [7; 4]; * - рассчитано автором по данным об изменении показателя.*

По авторскому расчету на данных [7], заявители Самарской области оспаривали за квартал около 3 млрд руб. Удовлетворена из этой суммы менее чем сотая часть; при этом положительное решение, полное или частичное, получала примерно каждая седьмая рассмотренная жалоба. Крупные доначисления на досудебной стадии, по всей видимости, почти не пересматриваются.

Различие между долей удовлетворенных жалоб и долей удовлетворенных сумм представляется наиболее содержательным итогом сопоставления: вышестоящие органы, вероятно, исправляют частные и процедурные ошибки инспекций; выводы проверок, на которые приходится основной объем оспариваемых сумм, меняются ими редко.

Управление ФНС России по Тюменской области расценивает одновременное сокращение судебных дел и удовлетворенных жалоб как подтверждение возросшей эффективности досудебного урегулирования [4]. С таким толкованием можно согласиться лишь отчасти. Если вышестоящий орган реже удовлетворяет жалобы, а суды реже получают дела, налогоплательщики либо соглашаются с выводами проверок, либо отказываются от защиты, считая ее бесперспективной. Отчетность эти варианты не различает. Разграничить их позволяет лишь исход судебных дел по спорам, прошедшим досудебную стадию: он прямо показывает, ошибался ли вышестоящий орган, когда отказывал в жалобе.

Упрощенный порядок обжалования и направления повышения результативности досудебной стадии

С 1 января 2025 г. действует статья 140.1 НК РФ: жалоба рассматривается вышестоящим должностным лицом той же инспекции, без передачи в управление, в течение семи рабочих дней [5]. Решения по камеральным и выездным проверкам, вынесенные по статьям 101 и 101.4 НК РФ, в этом порядке не обжалуются, и для них сохраняется общий порядок.

Первые результаты применения нормы опубликованы по Красноярскому краю: инспекции края удовлетворили в упрощенном порядке 124 жалобы (по итогам 2025 г.) [3]. После вступления в силу с 1 ноября 2025 г. нового порядка учета и погашения налоговой задолженности физических лиц, не являющихся предпринимателями, в управление обратились 37 граждан, несогласных с начислениями и взысканием [3]. Оба факта относятся к потоку споров, где сумма невелика и решающее значение имеет скорость. Сопоставить процедуры по единым критериям позволяет таблица 3.

Таблица 3. Сопоставление порядков досудебного обжалования по НК РФ

Критерий	Апелляционная жалоба (ст. 139.1, 140)	Жалоба в общем порядке (ст. 139, 140)	Упрощенный порядок (ст. 140.1)
Кто рассматривает	вышестоящий налоговый орган	вышестоящий налоговый орган	вышестоящее должностное лицо той же инспекции
Срок рассмотрения	один месяц с возможностью продления	от 15 дней до одного месяца, с возможностью продления	семь рабочих дней
Обжалуемые акты	не вступившие в силу решения по ст. 101, 101.4	вступившие в силу акты, действия, бездействие	акты, действия, бездействие, кроме решений по ст. 101, 101.4
Внешний характер проверки акта (авторская оценка)	внешний орган той же системы	внешний орган той же системы	проверка внутри инспекции

Источник: составлено автором по [5].

Самый быстрый порядок закрыт как раз для решений по проверкам; именно по ним, судя по данным таблицы 2, досудебная стадия дает заявителю наименьший результат в денежном выражении.

Корректировку целесообразно начать с ведомственной отчетности. Наряду с долей удовлетворенных жалоб в ней полезно раскрывать долю нарушений, устраненных инспекцией до рассмотрения жалобы по существу; не менее важна доля судебных решений в пользу заявителей по спорам, прошедшим досудебную стадию. Если последняя растет при падении доли удовлетворенных жалоб, вывод однозначен: процедура работает как барьер, а не как фильтр.

Для апелляционных жалоб по выездным проверкам с крупными суммами доначислений перспективно коллегиальное рассмотрение; в нем участвует лицо, не подчиненное налоговому органу, рассматривающему жалобу (например, представитель уполномоченного по защите прав предпринимателей). Предложение нуждается в проверке на нескольких пилотных регионах, поскольку его результат зависит от того, получит ли такой участник право голоса при принятии решения.

Жалобы несут сведения о типичных ошибках инспекций, и в журнале «Налоги» их предложено использовать для совершенствования законодательства и технологических процессов налоговых органов [6]. Практическим шагом может стать публикация обезличенных решений по жалобам, сгруппированных по видам нарушений. Тогда налогоплательщик заранее видит позицию вышестоящего органа, а инспекция - границы допустимых выводов. Прогноз здесь условен. Если отчетность дополнится исходом судебных дел, а в крупных спорах появится независимый участник, доля удовлетворенных сумм, по оценке автора, перестанет снижаться быстрее доли удовлетворенных жалоб; при прежних критериях разрыв сохранится.

Заключение

Досудебное урегулирование налоговых споров в силу п. 2 ст. 138 НК РФ совмещает защитную, обеспечительную и фильтрующую функции, а авторы, исходящие из интересов администрации, прав налогоплательщика или обратной связи, по-разному понимают его результат. Ведомственные показатели эту множественность не отражают. Предложенная классификация разделяет фискальные, процессуально-защитные и информационные критерии эффективности.

Сопоставление региональных данных показало, что доля удовлетворенных сумм снижается быстрее доли удовлетворенных жалоб (в Самарской области в первом квартале 2025 г. - 0,7% против 13,8%), и крупные доначисления по проверкам на досудебной стадии почти не пересматриваются.

Упрощенный порядок по ст. 140.1 НК РФ ускоряет разрешение небольших споров, как видно по практике Красноярского края, но не распространяется на решения по проверкам. Повысить результативность досудебной стадии способны дополнение отчетности исходом судебных дел, участие независимого лица в рассмотрении крупных апелляционных жалоб и публикация обезличенных решений. Выводы применимы к ведомственной отчетности ФНС России и главе 20 НК РФ. Пределы выводов определяются короткими сопоставимыми периодами, не позволяющими отделить влияние качества проверок от отказа налогоплательщиков от защиты.

Дальнейшего изучения требуют исходы судебных дел по спорам, прошедшим досудебную стадию, в разрезе отраслей и видов налогов. Перспективна и оценка пилотного участия независимых представителей в рассмотрении жалоб, если такая практика будет введена.

Список литературы:

[1] Бадалова А.З. Досудебное урегулирование налоговых споров как институт повышения эффективности налогового администрирования // Дневник науки. 2018. № 1. URL: http://edrj.ru/article/16-01-18 (дата обращения: 13.10.2026).

[2] Белоус Д.М. Досудебное урегулирование налоговых споров как способ защиты прав налогоплательщиков в эпоху цифровизации // Флагман науки. 2024. № 6 (17). DOI: 10.37539/2949-1991.2024.17.6.029. URL: https://www.researchgate.net/publication/382347282_dosudebnoe_uregulirovanie_nalogovyh_sporov_kak_sposob_zasity_prav_nalogoplatelsikov_v_epohu_cifrovizacii (дата обращения: 13.10.2026).

[3] В Управлении подвели итоги досудебного урегулирования налоговых споров за 2025 год // Официальный сайт ФНС России (Красноярский край). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn24/news/activities_fts/16603501/ (дата обращения: 15.10.2026).

[4] Досудебное урегулирование налоговых споров: итоги первого полугодия // Официальный сайт ФНС России (Тюменская область). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn72/news/tax_doc_news/16642528/ (дата обращения: 15.10.2026).

[5] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в действующей редакции). // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 13.10.2026).

[6] Новые подходы к урегулированию споров с налоговыми органами в досудебном порядке // Налоги. 2025. № 2. С. 23-27.

[7] Подведены итоги работы по досудебному урегулированию налоговых споров за 1 квартал 2025 года // Официальный сайт ФНС России (Самарская область). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn63/news/activities_fts/16270035/ (дата обращения: 15.10.2026).

[8] Сосновский С.А. Досудебное обжалование актов, действий и решений налоговых органов: так ли все хорошо? // Налоговед. 2015. URL: https://www.nalogoved.ru/art/5455.html (дата обращения: 14.10.2026).

References:

[1] Badalova A.Z. Pre-trial settlement of tax disputes as an instrument for enhancing the efficiency of tax administration // Dnevnik nauki [Diary of Science]. 2018. No. 1. URL: http://edrj.ru/article/16-01-18 (accessed: 13.10.2026).

[2] Belous D.M. Pre-trial settlement of tax disputes as a means of protecting taxpayers' rights in the era of digitalization // Flagman nauki [Flagship of Science]. 2024. No. 6 (17). DOI: 10.37539/2949-1991.2024.17.6.029. URL: https://www.researchgate.net/publication/382347282_dosudebnoe_uregulirovanie_nalogovyh_sporov_kak_sposob_zasity_prav_nalogoplatelsikov_v_epohu_cifrovizacii (accessed: 13.10.2026).

[3] Regional Office summarizes results of pre-trial tax dispute settlements for 2025 // Official website of the Federal Tax Service of Russia (Krasnoyarsk Krai). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn24/news/activities_fts/16603501/ (accessed: 15.10.2026).

[4] Pre-trial settlement of tax disputes: results for the first half of the year // Official website of the Federal Tax Service of Russia (Tyumen Oblast). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn72/news/tax_doc_news/16642528/ (accessed: 15.10.2026).

[5] Tax Code of the Russian Federation (Part One) dated July 31, 1998, No. 146-FZ (as currently amended). // ConsultantPlus Legal Reference System. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (accessed: 13.10.2026).

[6] New Approaches to Pre-trial Dispute Resolution with Tax Authorities // Taxes (Nalogi). 2025. No. 2. pp. 23–27.

[7] Results of Pre-trial Tax Dispute Resolution for the First Quarter of 2025 // Official Website of the Federal Tax Service of Russia (Samara Region). URL: https://www.nalog.gov.ru/rn63/news/activities_fts/16270035/ (accessed: 15.10.2026).

[8] Sosnovsky S.A. Pre-trial Appeal of Acts, Actions, and Decisions of Tax Authorities: Is Everything Really That Good? // Nalogoved. 2015. URL: https://www.nalogoved.ru/art/5455.html (accessed: 14.10.2026).