

ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ: ПЕРСПЕКТИВЫ В ЭПОХУ ЦИФРОВИЗАЦИИ

Голубитченко Мария Александровна

Доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права им. профессора Нины Ивановны Химичевой Саратовской государственной юридической академии (Саратов), кандидат юридических наук, ORCID: 0000-0001-9603-3293, e-mail: bearpaw-margo@yandex.ru

Галанова Ирина Сергеевна

Доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права им. профессора Нины Ивановны Химичевой Саратовской государственной юридической академии (Саратов), кандидат юридических наук, ORCID: 0000-0002-4617-8707, e-mail: irina64irina@mail.ru

Сегодня особенно актуальным является совершенствование правовой регламентации досудебного порядка урегулирования налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Значительное влияние на развитие рассматриваемого института оказывает цифровизация. Необходимо распространить налоговый мониторинг на максимальное число налогоплательщиков, что будет способствовать снижению количества налоговых споров, возникающих обычно ввиду несогласия с результатами налоговой проверки. Одновременно с этим важно проводить мероприятия, направленные на раскрытие преимуществ досудебного порядка урегулирования налоговых споров, на формирование большего доверия налогоплательщика к налоговому органу, на повышение уровня финансовой и цифровой грамотности налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый спор, досудебный порядок урегулирования налоговых споров, налоговая проверка, защита прав налогоплательщиков

Для цитирования: Голубитченко М. А., Галанова И. С. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2022. № 2. С. 39–45. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2022_2_39.

PRE-JUDICIAL SETTLEMENT OF TAX DISPUTES: PERSPECTIVES IN THE ERA OF DIGITALIZATION

Golubitchenko Maria

Associate professor, Saratov State Law Academy (Saratov), candidate of legal sciences, ORCID: 0000-0001-9603-3293, e-mail: bearpaw-margo@yandex.ru

Galanova Irina

Associate professor, Saratov State Law Academy (Saratov), candidate of legal sciences, ORCID: 0000-0002-4617-8707, e-mail: irina64irina@mail.ru

Today it is especially relevant to improve the legal regulation of the pre-trial procedure for the settlement of tax disputes between tax authorities and taxpayers. Digitalization has a significant impact on the development of the considered institution. It is necessary to extend tax monitoring to as many taxpayers as possible, and this will help to reduce the number of tax disputes that usually arise due to disagreement with the results of a tax audit. At the same time, it is important to carry out activities aimed at revealing the advantages of the pre-trial procedure for the settlement of tax

disputes, at ensuring greater confidence of the taxpayer in the tax authority, and at increasing the level of financial and digital literacy of taxpayers.

Key words: tax dispute, pre-trial procedure for the settlement of tax disputes, tax audit, protection of taxpayers' rights

*For citation: Golubitchenko M., Galanova I. (2022) Pre-judicial settlement of tax disputes: perspectives in the era of digitalization. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu»*, no. 2, pp. 39–45, DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2022_2_39.*

В правовом государстве существует объективная необходимость соблюдения баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Актуальность проблематики досудебного урегулирования налоговых споров обусловлена тем, что отношения между публично-правовыми образованиями и налогоплательщиками складываются на началах неравенства. Анализ содержания правоотношений в сфере налогообложения показывает, что налоговые органы в рамках защиты государственных интересов, обладая по отношению к налогоплательщикам и плательщикам сборов властными полномочиями, обеспечивают исполнение последними обязанности по уплате обязательных платежей. Реализация таких полномочий приводит к значительному количеству налоговых споров, в которых налогоплательщики осуществляют защиту своих прав и законных интересов путем обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в досудебном порядке.

Отсутствие четкого механизма разрешения налоговых споров в досудебном порядке затрудняет реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков, а также влияет на реализацию фискальных интересов государства и муниципальных образований.

Можно констатировать, что сегодня налоговая культура населения значительно выросла. Многие налогоплательщики хорошо ориентируются в законодательстве, которое регулирует исчисление и способы уплаты налогов в бюджеты различных уровней¹. Вместе с тем налогоплательщики, помимо доступа к нормативно-правовой базе, имеют право на получение консультаций от должностных лиц налоговых органов и могут не соглашаться с их действиями (бездействием), а также их решениями. Очевидно, что в сложившейся ситуации увеличивается количество налоговых споров.

Понятие «налоговый спор» не закреплено в Кодексе административного судопроизводства РФ, Арбитражном процессуальном кодексе РФ, Гражданском процессуальном кодексе РФ и Налоговом кодексе РФ. В НК РФ вместо понятия «спор» употребляются термины «возражения» (ст. 95, 101 НК РФ) и «обжалование» (ст. 101, 137–140, 142 НК РФ).

Ввиду отсутствия законодательного закрепления понятия «налоговый спор» разработкой его определения занимались многие исследователи². Так, Е. О. Козлова считает, что налоговый спор – это конфликт налогового органа и налогоплательщика из-за выполнения организацией или же индивидуальным предпринимателем законных требований о налогах и сборах³. Данное определение представляется не совсем точным, поскольку при защите своих прав физические лица, которые не ведут

¹ Боровинских В. А., Поверинова Е. М., Бычкова Г. Н. Сущность налогового спора // Научный альманах. 2015. № 10-1. С. 77.

² См., например: Орахелашвили Д. Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 72; Овсянников С. В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. № 3. С. 145–146; Семушкин В. С., Воробьева Ю. В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 12. С. 24; Рыбакова С. В., Калинина И. А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 141–150; Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право: учеб. 8-е изд. перераб и доп. М.: Юрайт, 2021. С. 123; Шинкарьюк Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. С. 28; Янкевич С. В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования // Публично-правовые исследования. 2015. № 1. С. 59.

³ Козлова Е. О. Квалификация адвокатом налогового спора // Адвокатская практика. 2014. № 5. С. 20.

предпринимательскую деятельность, также могут стать стороной налогового спора, а в приведенном определении такие лица не упоминаются.

Полагаем, что наиболее полное определение налогового спора сформулировали Е. А. Первышов и Д. С. Абрамян. Под налоговым спором они понимают «юридическое разногласие, которое возникло между участниками налоговых правоотношений в связи с проверкой законности нормативных актов, решений, действий государственного органа и правильности, своевременности исполнения налогоплательщиком своих обязанностей»¹.

На наш взгляд, под налоговым спором следует понимать юридический факт, в основании которого лежит конфликт интересов субъектов налоговых правоотношений, возникший ввиду проверки налоговым органом полноты, своевременности и правильности исполнения налогоплательщиком своих обязанностей либо ввиду проверки законности актов, решений, действий (бездействия) государственного органа. Думается, что в целях предотвращения практических проблем, обусловленных отсутствием единого понимания налогового спора, приведенное определение следует закрепить в НК РФ.

В соответствии со ст. 137 НК РФ налоговые споры могут разрешаться двумя способами. Первый способ – обращение в судебный орган с заявлением об оспаривании решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Второй способ – досудебное урегулирование спорных вопросов в форме направления жалобы в налоговый орган, который является вышестоящим по отношению к тому, чье решение обжалуется.

В юридической научной и учебной литературе приводятся авторские определения досудебного порядка урегулирования налоговых споров. Например, А. А. Тедеев и В. А. Парыгина под досудебным урегулированием налоговых споров понимают процедуру, применение которой позволяет оперативно урегулировать возникающие конфликты, не доводя решение спора до судебного разбирательства². В свою очередь, М. Е. Медникова определяет досудебный порядок урегулирования спора как «совокупность норм и правил, регулирующих действия сторон юридического конфликта по его урегулированию до обращения в судебные органы»³.

Досудебное урегулирование налоговых споров нельзя назвать новеллой налогового законодательства. Так, этот институт был закреплен в части первой НК РФ уже 1 января 1999 г. Однако налогоплательщики довольно редко пользовались такой возможностью защиты своих прав, отдавая предпочтение судебной форме защиты.

Нормативной базой, регламентирующей досудебный порядок урегулирования налоговых споров, является НК РФ (в особенности ст. 137 и 138). Следует упомянуть также приказ Федеральной налоговой службы России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы». Основной задачей названной Концепции было изменение представлений налогоплательщика о налоговом органе как о карательном государственном институте. Представляется, что на современном этапе данную цель можно считать достигнутой.

В досудебном урегулировании налоговых споров важную роль играют постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22 июня 2021 г. № 18 «О некоторых вопросах досудебного урегулирования споров, рассматриваемых в порядке гражданского и арбитражного судопроизводства», а также информация Федеральной налоговой службы России «О разъяснении порядка досудебного урегулирования налоговых споров».

Сегодня в соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ действует обязательный досудебный порядок разрешения налоговых споров. То есть, прежде чем обратиться в суд, не-

¹ Первышов Е. А., Абрамян Д. С. К вопросу о понятии налогового спора // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 187.

² Тедеев А. А., Парыгина В. А. Указ. соч. С. 109–110.

³ Медникова М. Е. Досудебное урегулирование и альтернативное разрешение экономических споров: соотношение правовых категорий // Юрист. 2006. № 9. С. 15.

обходимо изначально обжаловать акт налогового органа или действия (бездействие) должностных лиц налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

Также в ст. 138 НК РФ закреплено два вида обращений в вышестоящий налоговый орган: 1) жалоба – обращение в связи с обжалованием вступивших в законную силу ненормативных актов, действий или бездействия налоговых органов; 2) апелляционная жалоба – обращение в вышестоящий налоговый орган в связи с обжалованием не вступившего в законную силу решения о привлечении к налоговой ответственности. В соответствии с п. 7 ст. 38 НК РФ, начиная с 17 марта 2021 г., налогоплательщик вправе отозвать поданную им жалобу (апелляционную жалобу), однако в будущем он будет лишен права на повторное обращение с жалобой (апелляционной жалобой) по тем же основаниям и в том же порядке.

По словам И. А. Хавановой, досудебный порядок обжалования «не заменяет правосудие и не лишает права на судебную защиту и при выборе удачных и эффективных правовых решений способен значительно снизить нагрузку на судебную систему при сохранении качества защиты прав и законных интересов налогоплательщиков»¹. Действительно, обязательный досудебный порядок обжалования налоговых споров можно назвать фильтрующим механизмом, который позволяет вышестоящему налоговому органу выявлять ошибки в работе нижестоящего налогового органа. Вместе с тем обязательный досудебный порядок не только помогает разгрузить судебную систему, но и экономит время налогоплательщика, так как судебное решение спора носит, как правило, более длительный характер.

Из правил об обязательном досудебном порядке урегулирования налоговых споров существуют исключения. Они были введены относительно недавно. Так, в упомянутом выше постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 22 июня 2021 г. № 18 приводятся основания, при которых соблюдение обязательного досудебного порядка не требуется:

по имущественным требованиям лиц об обяывании налогового (таможенного) органа возратить суммы излишне взысканных налогов (таможенных платежей), пеней и штрафов, выплатить проценты (подп. 5 п. 1 ст. 21, ст. 79 НК РФ);

по делам об оспаривании решения вышестоящего налогового органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) (п. 5 ст. 140 НК РФ);

по имущественным требованиям лиц о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений или постановлений налоговых (таможенных) органов о взыскании налогов (таможенных платежей), вынесенных в соответствии со ст. 46 и ст. 47 НК РФ;

по требованиям о возврате (зачете) излишне уплаченных налогов (таможенных платежей), заявленным после отказа налоговых (таможенных) органов в возврате (зачете) спорных сумм в добровольном порядке по заявлению плательщика (ст. 78 НК РФ).

По мнению З. М. Казачковой и Е. А. Летавиной, «досудебное урегулирование налоговых споров, или досудебный аудит, – это универсальный правовой институт, которым обладают практически все развитые и развивающиеся государства, стремящиеся выстроить одновременно жесткую и гибкую систему налогового администрирования, отвечающую современным стандартам эффективной налоговой политики»². Российская Федерация в этом процессе не является исключением.

К настоящему времени порядок взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков претерпел значительные изменения. Налогоплательщики обращаются в Федеральную налоговую службу России (далее – ФНС России) не только с жалобами, но и за квалифицированной консультацией должностных лиц налоговых органов. Налогоплательщики теперь более доверительно относятся к советам специалистов налоговых органов, настроены на сотрудничество с ними, а не конфронтацию.

Становлению подобных доверительных отношений способствовала цифровизация. В качестве примера можно привести активное внедрение такой формы нало-

¹ Хаванова И. А. Право налоговой (административной) жалобы: отдельные вопросы теории и практики // Финансовое право. 2010. № 7. С. 23.

² Казачкова З. М., Летавина Е. А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Административное право и процесс. 2014. № 5. С. 45.

гового контроля, как налоговый мониторинг¹. Он заменяет налоговые проверки онлайн-взаимодействием на основе удаленного доступа к информационным системам налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности. Подобный способ предоставления данных налоговому органу, во-первых, позволяет налогоплательщику достаточно быстро согласовывать позицию по налогообложению планируемых и совершенных операций, а во-вторых, способствует выявлению налоговых рисков и оперативному урегулированию налоговых споров². Налоговый мониторинг помогает предупредить возникновение налоговых споров, поскольку исключает проведение налоговых проверок, по результатам которых, как правило, и возникает налоговый спор.

В настоящий момент участие в налоговом мониторинге является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Вместе с тем если обратиться к аналитическому portalу ФНС России и изучить статистические данные за последние три года, можно констатировать, что количество компаний, желающих применять налоговый мониторинг, ежегодно увеличивается более чем в два раза: в 2019 г. таких компаний было 44, в 2020 г. – 95, а в 2021 г. – 209³. Это еще раз подчеркивает возросшее доверие налогоплательщиков к налоговым органам, демонстрирует их готовность к перманентному сотрудничеству, стремление к открытости.

Активное развитие именно цифрового взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков началось еще в 2012 г., когда был создан и запущен сервис «Личный кабинет налогоплательщика». Исследователи справедливо отмечают, что сегодня это один из самых развитых, успешных, крупных и передовых IT-проектов в государственном секторе не только в России, но и во всем мире⁴.

Интенсивному внедрению цифровых технологий, в том числе в сферу налогового администрирования, способствовала пандемия COVID-2019. Так, популярной стала защита прав налогоплательщиков в досудебном порядке в цифровом (бесконтактном) формате, позволяющем подать жалобу либо апелляционную жалобу без личного посещения налогового органа и без помощи представителя. Для подачи документа достаточно воспользоваться любым цифровым устройством, подключенным к Интернету (компьютер, планшет или смартфон), и иметь доступ к личному кабинету налогоплательщика.

Официальный сайт ФНС России снабжен всеми необходимыми для формирования и дальнейшего отслеживания жалобы (апелляционной жалобы) сервисами, начиная с образца создания жалобы (апелляционной жалобы) со ссылкой на нормы законодательства и заканчивая сервисом «Узнать о жалобе», предоставляющим организациям и физическим лицам возможность получать информацию о ходе и результатах рассмотрения обращений (жалоб, заявлений, предложений)⁵.

Чтобы подать жалобу (апелляционную жалобу), необходимо на главной странице официального сайта ФНС России открыть вкладку «Контакты и обращения», затем перейти на вкладку «Досудебное урегулирование налоговых споров». Следует выбрать нужный для налогоплательщика пункт («Юридическое лицо» или «Физическое лицо») и, придерживаясь формы, изложить содержание жалобы (апелляционной жалобы) с подробным описанием каждого ее пункта и ссылками на действующее законодательство⁶.

Федеральным законом от 17 февраля 2021 г. № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», помимо прочих измене-

¹ Финансовому праву также известно понятие банковского мониторинга. См.: Рыбакова С. В. Теоретико-правовые основы банковского надзора в России: моногр. / науч. ред. Н. И. Придворов. Тамбов: Изд-во ТГУ им. Г. Р. Державина, 2004. С. 97–101.

² Налоговый мониторинг // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/ (дата обращения: 17.05.2022).

³ Поступления в бюджетную систему РФ // Аналитический портал ФНС России. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения: 17.05.2022).

⁴ Лебедева Т. Ю. Трансформация налоговых отношений на стадии досудебного урегулирования налоговых споров в условиях современной цифровизации // Теоретическая экономика. 2021. № 8. С. 105–106.

⁵ Узнать о жалобе // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: <https://service.nalog.ru/complaints.do> (дата обращения: 17.05.2022).

⁶ Досудебное урегулирование споров // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/ (дата обращения: 17.05.2022).

ний в досудебном урегулировании налоговых споров, была законодательно закреплена возможность рассмотрения жалобы с использованием видео-конференц-связи в порядке, утверждаемом ФНС России¹.

Представляется, что досудебное урегулирование споров в цифровом формате продолжит свое развитие. Некоторые исследователи считают необходимым внедрение искусственного интеллекта для рассмотрения «мелких налоговых споров»². Думается, что в настоящий момент такие предложения преждевременны. Внедрению подобных технологий должно предшествовать комплексное исследование возможности их применения как с технической, так и с правовой точки зрения. Кроме того, нельзя забывать, что, вероятнее всего, искусственный интеллект не сможет всесторонне рассмотреть спор и объективно оценить весь спектр значимых факторов, влияющих на его исход.

Подводя итог, отметим, что досудебный способ урегулирования налоговых споров по сравнению с судебным способом имеет ряд преимуществ: простая и менее формализованная процедура обращения; более короткие сроки рассмотрения жалобы; отсутствие расходов, связанных с оплатой государственной пошлины, и других судебных издержек.

Видится необходимым проведение мероприятий, направленных на разъяснение налогоплательщикам преимуществ досудебного порядка урегулирования налоговых споров; на формирование большего доверия налогоплательщика к налоговому органу; на повышение уровня финансовой и цифровой грамотности налогоплательщиков. Представляется, что в средствах массовой информации и социальных сетях могли бы публиковаться соответствующие статьи, а также информационные обучающие видеоролики. Кроме того, думается, что предупреждению возникновения налоговых споров между налоговым органом и налогоплательщиком-организацией способствовало бы распространение налогового мониторинга на максимально возможное число налогоплательщиков.

Список литературы

Боровинских В. А., Поверинова Е. М., Бычкова Г. Н. Сущность налогового спора // Научный альманах. 2015. № 10-1. С. 77–80.

Голубитченко М. А., Галанова И. С. Актуальные вопросы регулирования налоговых споров в досудебном порядке // Право и государство: теория и практика. 2021. № 12. С. 56–64. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_12_56.

Казачкова З. М., Летавина Е. А. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров // Административное право и процесс. 2014. № 5. С. 45–49.

Козлова Е. О. Квалификация адвокатом налогового спора // Адвокатская практика. 2014. № 5. С. 17–21.

Лебедева Т. Ю. Трансформация налоговых отношений на стадии досудебного урегулирования налоговых споров в условиях современной цифровизации // Теоретическая экономика. 2021. № 8. С. 105–109.

Медникова М. Е. Досудебное урегулирование и альтернативное разрешение экономических споров: соотношение правовых категорий // Юрист. 2006. № 9. С. 14–17.

Мельников А. С. Зарубежный опыт цифрового развития досудебного урегулирования налоговых споров // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. 2021. № 3. С. 53–56.

Овсянников С. В. Налоговые споры в арбитражном суде: общая характеристика // Правоведение. 1996. № 3. С. 144–149.

Орахелашвили Д. Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 185 с.

Первышов Е. А., Абрамян Д. С. К вопросу о понятии налогового спора // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 186–191.

Рыбакова С. В. Теоретико-правовые основы банковского надзора в России: моногр. / науч. ред. Н. И. Придворов. Тамбов: Изд-во ТГУ им. Г. Р. Державина, 2004. 142 с.

¹ Об изменениях в правовом регулировании досудебного урегулирования налоговых споров подробнее см.: *Голубитченко М. А., Галанова И. С.* Актуальные вопросы регулирования налоговых споров в досудебном порядке // Право и государство: теория и практика. 2021. № 12. С. 56–57. DOI: 10.47643/1815-1337_2021_12_56.

² *Мельников А. С.* Зарубежный опыт цифрового развития досудебного урегулирования налоговых споров // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. 2021. № 3. С. 55–56.

Рыбакова С. В., Калинина И. А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 141–150.

Семущкин В. С., Воробьева Ю. В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 12. С. 23–28.

Тедеев А. А. Налоговое право России: учеб. 8-е изд. перераб и доп. М.: Юрайт, 2021. 410 с.

Хованова И. А. Право налоговой (административной) жалобы: отдельные вопросы теории и практики // Финансовое право. 2010. № 7. С. 23–27.

Шинкарьук Д. А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2008. 163 с.

Янкевич С. В. Налоговые споры в Российской Федерации: понятие и источники правового регулирования // Публично-правовые исследования. 2015. № 1. С. 56–75.

References

Borovinskikh V. A., Poverinova E. M., Bychkova G. N. (2015) Sushchnost' nalogovogo spora [The essence of the tax dispute]. In *Nauchnyi al'manakh*, no. 10-1, pp. 77–80.

Golubitchenko M. A., Galanova I. S. (2021) Aktual'nye voprosy regulirovaniya nalogovykh sporov v dosudebnom poryadke [Current issues of tax disputes regulation in pre-trial proceedings]. In *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika*, no. 12, pp. 56–64, DOI: 10.47643/1815-1337_2021_12_56.

Kazachkova Z. M., Letavina E. A. (2014) Dosudebnyi poryadok uregulirovaniya nalogovykh sporov [Pre-trial procedure for the settlement of tax disputes]. In *Administrativnoe pravo i protsess*, no. 5, pp. 45–49.

Khovanova I. A. (2010) Pravo nalogovoi (administrativnoi) zhaloby: otdel'nye voprosy teorii i praktiki [The right of tax (administrative) complaint: separate issues of theory and practice]. In *Finansovoe pravo*, no. 7, pp. 23–27.

Kozlova E. O. (2014) Kvalifikatsiya advokatom nalogovogo spora [Qualification by a lawyer of a tax dispute]. In *Advokatskaya praktika*, no. 5, pp. 17–21.

Lebedeva T. Yu. (2021) Transformatsiya nalogovykh otnoshenii na stadii dosudebnogo uregulirovaniya nalogovykh sporov v usloviyakh sovremennoi tsifrovizatsii [Transformation of tax relations at the stage of pre-trial settlement of tax disputes in the conditions of modern digitalization]. In *Teoreticheskaya ekonomika*, no. 8, pp. 105–109.

Mednikova M. E. (2006) Dosudebnoe uregulirovanie i al'ternativnoe razreshenie ekonomicheskikh sporov: sootnoshenie pravovykh kategorii [Pre-trial settlement and alternative resolution of economic disputes: correlation of legal categories]. In *Yurist*, no. 9, pp. 14–17.

Mel'nikov A. S. (2021) Zarubezhnyi opyt tsifrovogo razvitiya dosudebnogo uregulirovaniya nalogovykh sporov [Foreign experience of digital development of pre-trial settlement of tax disputes]. In *Intellektual'nye resursy – regional'nomu razvitiyu*, no. 3, pp. 53–56.

Orakhelashvili D. B. (2004) *Ponyatie nalogovykh sporov i otdel'nye napravleniya ikh razresheniya v Rossiiskoi Federatsii: dis. ... kand. yurid. nauk* [The concept of tax disputes and certain areas of their resolution in the Russian Federation: a candidate of legal sciences thesis]. Moscow, 185 p.

Ovsyannikov S. V. (1996) Nalogovye spory v arbitrazhnom sude: obshchaya kharakteristika [Tax disputes in the arbitration court: general characteristics]. In *Pravovedenie*, no. 3, pp. 144–149.

Pervyshov E. A., Abramyan D. S. (2015) K voprosu o ponyatii nalogovogo spora [On the question of the concept of a tax dispute]. In *Leningradskii yuridicheskii zhurnal*, no. 1, pp. 186–191.

Rybakova S. V. (2004) *Teoretiko-pravovye osnovy bankovskogo nadzora v Rossii* [Theoretical and legal foundations of banking supervision in Russia], ed. by N. I. Pridvorov. Tambov, Izdatel'stvo TGU im. G. R. Derzhavina, 142 p.

Rybakova S. V., Kalinina I. A. (2015) Nalogovyi spor v aspekte garantii prav nalogoplatel'shchikov [Tax dispute in aspect of guarantees of the rights of taxpayers]. In *Leningradskii yuridicheskii zhurnal*, no. 1, pp. 141–150.

Semushkin V. S., Vorob'eva Yu. V. (2004) K voprosu o ponyatii i osnovaniyakh vozniknoveniya nalogovykh sporov [On the question of the concept and grounds for the occurrence of tax disputes]. In *Nalogovye spory: teoriya i praktika*, no. 12, pp. 23–28.

Shinkaryuk D. A. (2008) *Dosudebnoe uregulirovanie nalogovykh sporov (finansovo-pravovoe issledovanie): dis. ... kand. yurid. nauk* [Pre-trial settlement of tax disputes (financial and legal research): a candidate of legal sciences thesis]. Omsk, 163 p.

Tedeev A. A. (2021) *Nalogovoe pravo Rossii* [Tax law of Russia], 8th ed., revis. and add. Moscow, Yurait, 410 p.

Yankevich S. V. (2015). Nalogovye spory v Rossiiskoi Federatsii: ponyatie i istochniki pravovogo regulirovaniya [Tax disputes in the Russian Federation: the concept and sources of legal regulation]. In *Publichno-pravovye issledovaniya*, no. 1, pp. 56–75.