- ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН -

Дата поступления рукописи в редакцию: 09.06.2026 г. DOI: 10.24412/2782-3830-2026-6-116-121
Дата принятия рукописи в печать: 02.07.2026 г.

АБРАМОВ Гордей Олегович,
аспирант кафедры административного и финансового права
Юридического института РУДН имени Патриса Лумумбы,
SPIN-код: 6583-0358,
AuthorID: 1281225,
e-mail: 1042250430@rudn.ru

ГЕНЕЗИС ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО ОМБУДСМЕНА В ЗАРУБЕЖНЫХ ПРАВОПОРЯДКАХ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО ИМПЛЕМЕНТАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. *В статье исследуется генезис налогового омбудсмена в зарубежных правопорядках и перспективы его имплементации в России. На примере Пакистана, Канады, США, Грузии и ЮАР показана эволюция от внутриведомственного обжалования к независимым посредническим институтам. Сделан вывод, что общий мандат российского бизнес-омбудсмена недостаточен для учёта сложности налоговых споров. Обосновывается необходимость создания специализированного налогового омбудсмена (по аналогии с финансовым уполномоченным) с полномочиями по рассмотрению жалоб, медиации, анализу системных проблем и вынесению рекомендаций, обязательных для мотивированного ответа со стороны ФНС.*

Ключевые слова: *налоговый омбудсмен, налоговые споры, досудебное урегулирование, зарубежный опыт, налоговая администрация, права налогоплательщиков, имплементация, Российская Федерация.*

ABRAMOV Gordey Olegovich,
Postgraduate student of the Department
of Administrative and Financial Law
Law Institute of RUDN University
named after Patrice Lumumba

GENESIS OF THE TAX OMBUDSMAN INSTITUTION IN FOREIGN LEGAL SYSTEMS AND PROSPECTS FOR ITS IMPLEMENTATION IN THE RUSSIAN FEDERATION

Annotation. *The article examines the genesis of the tax ombudsman institution in foreign legal systems and the prospects for its implementation in Russia. Using the examples of Pakistan, Canada, the United States, Georgia, and South Africa, the author demonstrates the evolution from intra-departmental appeals toward independent intermediary institutions. It is concluded that the general mandate of the Russian Business Ombudsman is insufficient to address the complexity of tax disputes. The need to establish a specialized tax ombudsman (modeled after the financial ombudsman) is substantiated, with powers to review complaints, conduct mediation, analyze systemic problems, and issue recommendations requiring a reasoned response from the Federal Tax Service.*

Key words: *tax ombudsman, tax disputes, pre-trial dispute resolution, foreign experience, tax administration, taxpayers' rights, implementation, Russian Federation.*

Развитие института налогового омбудсмена в зарубежных юрисдикциях демонстрирует эволюцию от классических административных жалоб к созданию независимых посреднических институтов. Мировая практика, особенно в странах с развитыми налоговыми системами, давно осознала, что даже хорошо отлаженная процедура обжалования внутри

фискального ведомства может порождать у налогоплательщиков сомнения в ее объективности, будучи, по сути, «судом над собой» [1; 2].

В ответ на эту проблему в ряде государств был апробирован и успешно внедрен принципиально иной подход – учреждение института налогового омбудсмена (Tax Ombudsman). Данный институт представляет собой логическое развитие идеи справедливого разрешения споров, выступая внешним, независимым от налоговой администрации арбитром, основная задача которого состоит не столько в формальной проверке законности, сколько в поиске справедливого, разумного и быстрого разрешения конфликта, часто через призму принципов добросовестности и надлежащего управления [3; 4]. В связи с этим изучение генезиса и функционирования налогового омбудсмена в различных юрисдикциях приобретает особую актуальность для оценки потенциальных путей дальнейшей эволюции механизмов внесудебного урегулирования, выходящих за рамки совершенствования внутренних административных процедур.

Именно история этого процесса, на текущим момент венчающим этапом которого стало появление института налогового омбудсмена, отражает глобальный поиск более гибких, эффективных и справедливых способов разрешения споров, возникающих в одной из самых конфликтных сфер публично-правовых отношений. Как уже указывалось в данной работе, эта эволюция обусловлена фундаментальным противоречием, заложенным в самой природе налогообложения – столкновением публичного интереса в пополнении казны и частного интереса в сохранении законно заработанного имущества, что требует выработки особых процедур, позволяющих эффективно разрешать данный конфликт без излишней судебной нагрузки.

Изначально досудебное урегулирование в налоговой сфере базировалось на логике иерархического администрирования и принципе субординации. Жалоба налогоплательщика рассматривалась тем же ведомством, которое выносило оспариваемое решение, пусть и на более высоком уровне. Эта модель, сохраняющаяся во многих юрисдикциях, включая Россию, коренится в классическом понимании государственного контроля и исходит из презумпции, что внутренний административный пересмотр, осуществляемый более опытными и компетентными сотрудниками, способен исправить возможные ошибки нижестоящих инстанций.

Однако практика повсеместно выявила системный изъян данного подхода. Ведомственная заинтересованность в результатах контрольной работы, оцениваемых нередко по ключевым показателям эффективности, связанным с объемами доначисленных платежей, пеней и штрафов, объективно препятствует беспристрастному и всестороннему анализу обстоятельств дела. Налогоплательщик, оставаясь в позиции функционально подчиненной стороны, вынужден апеллировать к системе, частью которой является его непосредственный оппонент, что порождает глубинное недоверие и закономерно ведет к переносу спора в судебную плоскость как к единственной воспринимаемой независимой инстанции. Именно это противоречие и стало катализатором глобального поиска альтернатив, приводящих в итоге к концепции специализированного налогового посредника, независимого от фискальной бюрократии.

Возникновение и распространение института омбудсмена в целом, как известно, восходит к шведскому опыту начала XIX века, где была учреждена должность парламентского контролера за соблюдением законов судами и чиновниками. Однако адаптация этой универсальной модели контроля за публичной администрацией к специфике налоговых правоотношений произошла значительно позднее и стала ответом на растущую сложность налогового законодательства, глобализацию экономических связей и обострение конфликта между необходимостью эффективного сбора доходов и обеспечением правовых гарантий для субъектов экономической деятельности [5].

Первые специализированные налоговые омбудсмены начали появляться на рубеже XX-XXI веков, причем в странах с самыми разными правовыми системами, уровнем экономического развития и политическим устройством, что свидетельствует об универсальном характере проблемы и поиске решений вне зависимости от национального контекста. Так, Пакистан учредил Федерального налогового омбудсмена еще в 2000 году, наделив его беспрецедентными для подобных институтов полномочиями, сходными с судебными, включая право проводить расследования, вызывать и допрашивать под присягой свидетелей, истребовать любые документы и даже присуждать компенсации ущерба, возникшего вследствие ненадлежащего администрирования. Эта модель представляла собой мощный внесудебный орган с элементами следственных функций [6].

Несколько иной, более сдержанный путь избрала Канада, где в 2007 году была создана должность Специального советника министра по государственным доходам (Taxpayers' Ombudsman), фактически встроенная в структуру налогового агентства, но сфокусированная на разрешении жалоб, связанных исключительно с качеством обслуживания и соблюдением «Билля о правах налогоплательщика». Этот подход

сознательно смещал акцент с карательного на сервисный аспект, оценивая действия агентства не только с точки зрения законности, но и с позиций справедливости, вежливости и профессионального отношения к гражданам [7; 8, с. 183].

В Великобритании схожие функции с 1996 года выполняет Адъюдикатор по налоговым и таможенным вопросам (Adjudicator), который действует как независимый посредник, рассматривая жалобы на работу налоговой службы после исчерпания ее внутренних процедур, но не являясь частью ее штатной структуры, что обеспечивает внешний взгляд. Параллельно, в 2000-х годах, аналогичные институты стали формироваться и в постсоветских государствах, стремящихся улучшить инвестиционный климат и построить более партнерские отношения с бизнесом [9].

Ярким примером является Грузия, где в 2011 году статус налогового омбудсмена был прямо закреплен в Налоговом кодексе. Грузинская модель предусматривает широкий мандат, включающий защиту прав и законных интересов налогоплательщиков, содействие досудебному разрешению споров, мониторинг системных проблем и право участия в работе Совета по налоговым спорам. При этом омбудсмен назначается премьер-министром по согласованию с парламентом и отчитывается перед ним, что обеспечивает определенную степень независимости от исполнительной власти и подотчетность перед законодательным органом [8, с. 182–183].

В США функции защиты прав налогоплательщиков исторически выполняет Служба защиты налогоплательщиков (Taxpayer Advocate Service), действующая в структуре Службы внутренних доходов, но с четко очерченной компетенцией по рассмотрению исключительных случаев, которые не могут быть разрешены через обычные каналы – таких как чрезвычайные финансовые трудности налогоплательщика, неоправданные задержки или действия, причиняющие значительный ущерб. Служба обладает правом представлять интересы граждан непосредственно перед Конгрессом, ежегодно публикуя отчет о наиболее серьезных проблемах в налоговом администрировании [8, с. 184].

В Австралии с 1990-х годов действуют комиссары по малому бизнесу на федеральном уровне и уровне штатов, которые сочетают функции альтернативного разрешения коммерческих и налоговых споров (через медиацию) с представительской деятельностью по учету интересов малого бизнеса в государственной политике, что делает их гибридным институтом, находящимся на стыке омбудсменской и медиаторской модели [8, с. 181–185]

Таким образом, историческое развитие института налогового омбудсмена демонстрирует его поразительную вариативность: от мощных независимых органов с квазисудебными полномочиями (Пакистан) до встроенных в ведомственную структуру «адвокатов налогоплательщика» (США, Канада) и гибридных моделей, совмещающих посреднические функции с представительскими и аналитическими (Грузия, Австралия).

Особый интерес представляет опыт Южно-Африканской Республики, где в 2012 году в рамках масштабной реформы налогового администрирования был создан институт Налогового омбудсмена (Tax Ombud). Его мандат, закрепленный в Законе о налоговом администрировании, включает рассмотрение жалоб на сервисные, процедурные и административные аспекты работы Налоговой службы (SARS), но при этом он не может рассматривать вопросы налоговой политики, законодательства или решения Налогового суда [10; 11]. Южноафриканский омбудсмен назначается министром финансов и подотчетен ему, а его офис первоначально формировался из сотрудников, временно переведенных из самой налоговой службы, что вызывало критику относительно недостаточной независимости. Однако последующие поправки в законодательство изменили порядок формирования аппарата, повысив его автономию [9]. Данный пример иллюстрирует сложный путь становления института, сопряженный с поиском баланса между независимостью и оперативной эффективностью, доступом к информации и необходимостью завоевания доверия налогоплательщиков.

Важнейшим этапом в легитимации и концептуализации этой роли на международном уровне стало «Руководство ООН по предотвращению и разрешению налоговых споров» [12], где институту налогового омбудсмена уделяется особое внимание [12, с. 101]. Документ, обобщающий лучшие мировые практики, рекомендует странам, где такой институт отсутствует, рассмотреть его создание, выделяя такие ключевые функции, как независимая проверка, сбор информации и содействие альтернативному урегулированию. В качестве успешных кейсов отмечается, например, опыт мексиканского «ПРОДЕКОНа» (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente), который за несколько лет помог десяткам тысяч налогоплательщиков через посредничество, консультации и юридическое представительство [12, с. 102–103; 13].

Это свидетельствует о признании на глобальном уровне того, что налоговый омбудсмен перестает быть экзотическим инструментом, превращаясь в стандартный элемент современ-

ной системы налогового администрирования, нацеленный на превенцию конфликтов, снижение уровня конфронтации и создание климата сотрудничества. Отдельного упоминания заслуживает тенденция последних лет к специализации в рамках самого института омбудсменов, когда наряду с общими бизнес-омбудсменами появляются узкопрофильные – по вопросам государственных закупок (Канада), по телекоммуникациям или энергоснабжению (Австралия, Великобритания), что подчеркивает адаптивность модели к конкретным проблемным зонам взаимодействия бизнеса и государства.

Применительно к Российской Федерации история развития внесудебного урегулирования долгое время шла исключительно в русле традиционной административной модели с поэтапным обжалованием в вышестоящий налоговый орган. Осознание ее ограниченности и растущая статистика удовлетворенных судебных исков к ФНС, наглядно демонстрирующая, что суды часто занимают иную правовую позицию, нежели налоговое ведомство, привели к появлению в 2013 году института Уполномоченного по защите прав предпринимателей (бизнес-омбудсмена) [14].

Хотя его мандат носит общий характер и распространяется на все сферы взаимодействия бизнеса с государством, именно в практике этого института начали накапливаться первые примеры успешного посредничества в налоговых конфликтах, подготовки правовых позиций и содействия в отмене неправомерных решений инспекций. Это подтвердило высокую востребованность подобного нейтрального функционала именно в налоговой сфере, которая традиционно генерирует значительный объем споров.

Однако, как справедливо отмечают исследователи, общая компетенция бизнес-омбудсмена не позволяет в полной мере учесть всю специфику, техническую сложность и детализацию налоговых правоотношений, требующих особой экспертизы. Этот факт, наряду с обозначенными государством целями снижения нагрузки на судебную систему и формирования комфортной бизнес-среды, актуализирует в российском экспертном и научном сообществе дискуссию о необходимости создания специализированного налогового омбудсмена по аналогии с успешно работающим с 2018 года институтом финансового уполномоченного в сфере финансовых услуг [15].

Предлагаемая для России модель, подробно обоснованная в научной литературе, предполагает учреждение независимого органа посредством принятия специального федерального закона «О налоговых омбудсменах» с внесением соответствующих изменений в Налоговый кодекс. Функционал такого института видится шире, чем просто рассмотрение жалоб; он должен включать проведение примирительных процедур (медиации), анализ и выявление системных проблем в налоговом администрировании с последующими рекомендациями для ФНС и Минфина, а также широкую просветительскую и консультационную деятельность [16].

При этом, следуя международным тенденциям, решения омбудсмена носят рекомендательный характер, однако за налоговыми органами представляется возможным закрепить обязанность мотивированного ответа в случае их отклонения, что придает рекомендациям значительный вес. Особый акцент делается на цифровизацию всех процессов взаимодействия для максимальной прозрачности и оперативности.

Проведённый анализ генезиса института налогового омбудсмена в зарубежных правопорядках позволяет сделать вывод о закономерной эволюции механизмов разрешения налоговых споров. От классической модели иерархического (внутриведомственного) обжалования, неизбежно порождающей у налогоплательщика ощущение «суда над собой», мировые налоговые системы последовательно движутся к созданию внешних, независимых посреднических институтов.

Как показано в работе, универсального образца налогового омбудсмена не существует: представленные модели варьируются от мощных квазисудебных органов (Пакистан) до встроенных в структуру налоговых служб «адвокатов налогоплательщика» (США, Канада) и гибридных образований, сочетающих медиацию с аналитическими функциями (Грузия, Австралия). При всём многообразии подходов их объединяет общая цель — снижение конфликтогенности в налоговой сфере, разгрузка судебной системы и переход от модели «государство-контролёр» к модели «государство-сервис», основанной на принципах справедливости и добросовестного администрирования.

Особую значимость в контексте поставленных задач приобретает международно-правовое признание данного института, в частности в Руководстве ООН по предотвращению и разрешению налоговых споров, что свидетельствует о его трансформации из экзотического инструмента в стандартный элемент современных налоговых систем.

Применительно к Российской Федерации, где долгое время доминировала традиционная административная модель досудебного урегулирования, появление в 2013 году института уполномоченного по защите прав предпринимателей стало важным, но лишь промежуточным этапом.

Общий мандат бизнес-омбудсмена, как справедливо отмечается в литературе, не позволяет в полной мере учесть всю техническую сложность и специфику налоговых правоотношений.

Таким образом, осмысление зарубежного опыта, включая как успешные кейсы, так и проблемные аспекты (например, недостаточная автономия южноафриканского омбудсмена на начальном этапе), подтверждает актуальность дискуссии о создании в России специализированного налогового омбудсмена. Предлагаемая модель – по аналогии с финансовым уполномоченным, но с учётом налоговой специфики – могла бы включать не только рассмотрение жалоб, но и примирительные процедуры, анализ системных проблем налогового администрирования и рекомендательные полномочия с обязательством мотивированного ответа со стороны ФНС. Реализация такого подхода, сопряжённая с цифровизацией процессов, способна вывести российскую систему досудебного урегулирования налоговых споров на качественно новый уровень – уровень, сочетающий фискальную эффективность с реальной гарантией прав добросовестного налогоплательщика.

Список литературы:

[1] Ильин А.Ю., Царева О.Е. К вопросу о досудебном урегулировании налоговых споров с налогоплательщиками // Евразийская адвокатура, 2022. № 2 (57). С. 51–55.

[2] Аджян С.В. Создание института налоговых омбудсменов как нового метода досудебного урегулирования налоговых споров // ЭНИГМА, 2021. № 30. С. 34–38.

[3] Ковалева Ю. Применение института налогового омбудсмена в качестве альтернативного способа разрешения налоговых споров // Legea şi Viaţa : Периодическое издание журнал «Legea si viata» Г.П. (государственное предприятие), 2016. № 10/2. С. 44–48.

[4] Normatov B. The legal nature of the ombudsman's activities to protect the rights and interests of taxpayers // Жамият ва инновациялар – Общество и инновации – Society and innovations, 2021. № 2. С. 201–207.

[5] Петрусев И.А. Формирования института уполномоченных по защите прав предпринимателей в отдельных зарубежных странах // Проблемы защиты прав: история и современность. Материалы XIV международной научно-практической конференции. Отв. редактор Е.Б. Гоголевская, 2020. С. 37–41.

[6] Эмих В.В. Омбудсмены, содействующие защите прав предпринимателей: мировой опыт и перспективы развития // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения Российской академии наук, 2013. Том 13. Вып. 3. С. 111–137.

[7] Тотурбиев А.А. Анализ практики обеспечения законности в системе государственного управления зарубежных стран / А. А. Тотурбиев // Вестник науки, 2025. № 6 (87). Том 2. С. 1198–1208.

[8] Эмих В.В. Уполномоченные по защите прав предпринимателей: зарубежный опыт и российская модель // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения Российской академии наук, 2014. Том 14. Вып. 3. С. 182-185.

[9] Moosa F. Will the Tax Ombud be an Effective Protector of Taxpayers' Rights? // Journal of Forensic, Legal & Investigative Sciences. 2017. Vol. 3, No. 1. P. 1–7.

[10] Новиков О.В. Особенности правового регулирования налога на добавленную стоимость в странах БРИКС на примере Южно-Африканской Республики // Современное общество и право, 2020. № 5 (48). С. 75–79.

[11] Янкевич С.В. Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике // Право. Журнал Высшей школы экономики, 2015. № 4. С. 174–185.

[12] Руководство ООН по предотвращению и разрешению споров ООН. // ООН. URL: https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-dispute-avoidance-and-resolution (дата обращения: 20.02.2026).

[13] Закон об адвокатской защите налогоплательщика от 04.09.2006. // Global-regulation.com. URL: https://www.global-regulation.com/translation/mexico/560316/law-organic-of-the-attorney-of-the-defense-of-the-taxpayer.html (дата обращения: 20.02.2026).

[14] Лиликова О.С., Сергеева В.Е. Сравнительная характеристика института уполномоченного по правам предпринимателей в России и зарубежных государствах // Научно-практический электронный журнал Аллея Науки. ИП Шелистов Денис Александрович (Издательский центр «Quantum»), 2019. № 5 (32). С. 812–816.

[15] Запольский С.В. Об административном и процессуально-правовом статусе службы финансового уполномоченного в РФ // Мониторинг правоприменения, 2025. № 4 (57). С. 16-20.

[16] Якушев Р.В. Альтернативное разрешение налоговых споров: современные подходы в странах СНГ и БРИКС // Экономика. Налоги. Право. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. 2025. Том 18. № 4. С. 164–171.

References:

[1] Ilyin A.Yu., Tsareva O.E. On the Issue of Pre-Trial Settlement of Tax Disputes with Taxpayers // Eurasian Advocacy, 2022. No. 2 (57). Pp. 51–55.

[2] Adzhyan S.V. Creation of the Institute of Tax Ombudsmen as a New Method of Pre-Trial Settlement of Tax Disputes // ENIGMA, 2021. No. 30. Pp. 34–38.

[3] Kovaleva Yu. Application of the Institute of Tax Ombudsman as an Alternative Method of Resolving Tax Disputes // Legea şi Viaţa: Periodical Publication Journal "Legea si viata" G.P. (State Enterprise), 2016. No. 10/2. Pp. 44–48.

[4] Normatov B. The legal nature of the ombudsman's activities to protect the rights and interests of taxpayers // Jamiyat va innovatsiyalar - Society and innovations, 2021. No. 2. pp. 201–207.

[5] Petrusev I. A. Formation of the Institute of Commissioners for the Protection of Entrepreneurs' Rights in Certain Foreign Countries // Problems of Rights Protection: History and Modernity. Proceedings of the XIV International Scientific and Practical Conference. Editor-in-Chief E. B. Gogolevskaya, 2020. pp. 37–41.

[6] Emikh V. V. Ombudsmen Promoting the Protection of Entrepreneurs' Rights: Global Experience and Development Prospects // Scientific Yearbook of the Institute of Philosophy and Law of the Ural Branch of the Russian Academy of Sciences, 2013. Vol. 13. Issue 3. pp. 111–137.

[7] Toturbiev A. A. Analysis of the Practice of Ensuring the Rule of Law in the Public Administration System of Foreign Countries / A. A. Toturbiev // Vestnik nauki, 2025. No. 6 (87). Vol. 2. pp. 1198–1208.

[8] Emikh V.V. Commissioners for the Protection of Entrepreneurs' Rights: Foreign Experience and the Russian Model // Scientific Yearbook of the Institute of Philosophy and Law of the Ural Branch of the Russian Academy of Sciences, 2014. Vol. 14. Issue 3. pp. 182–185.

[9] Moosa F. Will the Tax Ombud be an Effective Protector of Taxpayers' Rights? // Journal of Forensic, Legal & Investigative Sciences. 2017. Vol. 3, No. 1. pp. 1–7.

[10] Novikov O.V. Features of the legal regulation of value added tax in the BRICS countries: the example of the Republic of South Africa // Modern Society and Law, 2020. No. 5 (48). Pp. 75–79.

[11] Yankevich S.V. The procedure for resolving tax disputes in the Republic of South Africa // Law. Journal of the Higher School of Economics, 2015. No. 4. Pp. 174–185.

[12] UN Handbook on Dispute Prevention and Resolution. // UN. URL: https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-dispute-avoidance-and-resolution (date of access: 20.02.2026).

[13] Law on the Advocacy Protection of Taxpayers dated 04.09.2006. // Global-regulation.com. URL: https://www.global-regulation.com/translation/mexico/560316/law-organic-of-the-attorney-of-the-defense-of-the-taxpayer.html (accessed: 20.02.2026).

[14] Lilikova O.S., Sergeeva V.E. Comparative characteristics of the institution of the Commissioner for the Rights of Entrepreneurs in Russia and Foreign States // Scientific and practical electronic journal Alley of Science. Individual Entrepreneur Denis Aleksandrovich Shelistov (Quantum Publishing Center), 2019. No. 5 (32). pp. 812–816.

[15] Zapolsky S.V. On the administrative and procedural-legal status of the financial ombudsman service in the Russian Federation // Monitoring of Law Enforcement, 2025. No. 4 (57). pp. 16–20.

[16] Yakushev R.V. Alternative resolution of tax disputes: modern approaches in the CIS and BRICS countries // Economy. Taxes. Law. Financial University under the Government of the Russian Federation. 2025. Vol. 18. No. 4. P. 164–171.



www.law-books.ru

Юридическое издательство **«ЮРКОМПАНИ»** издает научные журналы:

- Научно-правовой журнал «Образование и право», рекомендованный ВАК Министерства науки и высшего образования России (специальности 12.00.01, 12.00.02), выходит 1 раз в месяц.
- Научно-правовой журнал «Право и жизнь», рецензируемый (РИНЦ, E-Library), выходит 1 раз в 3 месяца.