

К вопросу об альтернативных способах разрешения налоговых споров

Г. Ю. Атаян

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин филиала РТУ МИРЭА в г. Ставрополе.
Адрес: ФГБОУ ВО «МИРЭА – Российский технологический университет»
(филиал в г. Ставрополе),
355035, Ставрополь, Кулакова пр., д. 18.
E-mail: atayan-gay76@mail.ru

Е. В. Касевич

кандидат исторических наук, доцент,
доцент кафедры административного, финансового и информационного права
ФГБОУ ВО «ВГУЮ (РПА Минюста России)».
Адрес: ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции
(РПА Минюста России)»,
117638, Москва, Азовская ул., д. 2, корп. 1.
E-mail: ket19732007@yandex.ru

On the Issue of Alternative Ways to Resolve Tax Disputes

G. Yu. Atayan

PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Civil Law Disciplines
of the branch of RTU MIREA in the city of Stavropol.
Address: The Branch of Federal State Budget Educational Institution of Higher Education
«MIREA-Russian Technological University» in the city of Stavropol,
18 Kulakova Pr., Stavropol, 355035, Russian Federation.
E-mail: atayan-gay76@mail.ru

E. V. Kasevich,

PhD in Law, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Administrative, Financial and Information Law
of the Federal State Budgetary Educational Institution
“VGU (RPA of the Ministry of Justice of Russia)”.
Address: Federal State Budgetary Educational Institution
“VGU (RPA of the Ministry of Justice of Russia)”,
2 build.1 Azovskaya str., Moscow, 117638, Russian Federation.
E-mail: ket19732007@yandex.ru

Поступила: 10.02.2025 Принята к печати: 25.02.2025

Аннотация

Статья исследует проблемы возможности внедрения института медиации при разрешении споров налогового характера с привлечением накопленного опыта отдельных зарубежных стран (таких как США, Китай, Великобритания, Франция, Нидерланды) в данной сфере. На современном этапе развития налоговых отношений, когда использование диспозитивных (договорных) методов регулирования является нормальным явлением, учитывая имущественный характер данных отношений и наблюдая необходимость поиска компромисса между публичными и частными интересами, вопросы медиации в налоговой сфере как нельзя актуальны. В статье приведены возможные варианты использования данной процедуры в российской практике разрешения налоговых споров. По мнению авторов, заключение медиативного соглашения в большей степени будет способствовать исполнению решения по спору, поскольку оно будет вырабатываться обеими сторонами с учетом их интересов.

Ключевые слова: медиация, налоговая медиация, альтернативные процедуры разрешения споров, медиативные процедуры, медиативный подход, переговоры с налоговыми органами.

Abstract

The article explores the problems of the possibility of introducing mediation in the resolution of tax disputes, drawing on the accumulated experience of individual foreign countries (USA, China, Great Britain, France, the Netherlands) in this area. At the current stage of development of tax relations, when the use of dispositive (contractual) methods of regulation is a normal phenomenon, given the proprietary nature of these relations and the need to find a compromise between public and private interests, the issues of mediation in the tax sphere are extremely relevant. The article presents possible options for using this procedure in the Russian practice of tax disputes. According to the authors, the conclusion of a mediation agreement will contribute more to the enforcement of the dispute resolution, since it will be worked out by both parties, taking into account their interests.

Keywords: mediation, tax mediation, alternative dispute resolution procedures, mediation procedures, mediation approach, negotiations with tax authorities.

В Основном законе России¹ закреплены основные права и свободы человека и гражданина. Среди этих прав особое место отводится экономическим правам и их защите. Методы защиты устанавливаются как законом, так и судебным решением. Особенно актуальна защита интересов субъектов экономической деятельности в публичной сфере наряду с иными административными спорами. Особый интерес и значение имеют споры между налогоплательщиками (налогоплательщиком, налоговым агентом и др.) и налоговыми органами. Споры между ними долгое время являлись прерогативой судебной системы, пока изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) не закрепили обязательный характер административного способа их разрешения путем подачи жалобы (апелляционной жалобы).

Как правило, налоговые споры возникают по результатам контрольных мероприятий (камеральных и выездных налоговых проверок). На налогоплательщика процедура выездной проверки оказывает достаточно сильное воздействие, поскольку негативно сказывается на рабочем коллективе, на внутреннем развитии любого субъекта бизнеса (учреждения, организации), так как происходит нарушение нормального порядка ведения деятельности. В данном контексте юристы-практики предлагают внедрять вместо выездной налоговой проверки процедуру медиации [3. – С. 108]. Наверно, в данных обстоятельствах

очевидна необходимость выбора альтернативных (примирительных) процедур как кратчайший путь в решении разногласий.

В решении экономических споров насчитывается несколько видов примирительных процедур. Одним из самых перспективных на сегодняшний день является способ медиации, когда спор урегулирован медиатором на основе добровольного согласования сторон². Такой способ делает данную процедуру достаточно серьезной и ответственной, так как привлекается третье лицо, и фактически медиативное соглашение приобретает статус исполнительного документа.

Для узаконения медиации в России в 2010 г. был принят Федеральный закон «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (далее – Закон о медиации)³. Внесенные в 2019 г. изменения в Закон о медиации сделали применение данной альтернативной процедуры в административных и иных публичных правоотношениях более доступным⁴.

По мнению Л. Л. Арзумановой и А. А. Григорьева [1. – С. 90] главная проблема в налоговых спорах состоит в том, что при обращении в су-

¹ Конституции Российской Федерации: Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).

² Виды альтернативных (примирительных) процедур: понятие, краткая характеристика и условия применения. – URL: <https://2aas.arbitr.ru/mediaciya/vidy>

³ Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809/

⁴ Федеральный закон от 26 июня 2019 г. № 197-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809/

дебный орган, при вынесении решения (независимо от того, положительное оно или нет) не гарантируется исполнимость этого решения. Государственные органы всегда видят единственный выход в конфликте – это судебное решение, однако суд не может обеспечить исполнимость решения по причине отсутствия любой договоренности между сторонами налогового спора. Не всегда стороны спора, особенно если одна из них является государственным органом, взаимодействуют на равных. Медиативный подход является одним из самых результативных, так как в данном случае налогоплательщик может оказаться в более выгодном положении, поскольку путем договоренностей он сможет, например, заключить соглашение об отсрочке обязательных платежей и др.

Сложными в данном отношении являются переговоры с органами государственной власти (налоговыми органами), более того, сложность существует в плане готовности органов публичной власти к таким переговорам. Почему так происходит? Представляется, что проблем несколько. По мнению налоговых органов, процесс медиации не всегда прозрачен, вызывают вопросы уровень квалификации медиаторов для разрешения такого рода конфликтов и, конечно, сами юридические основания применения данного способа в налоговом процессе.

Поскольку регулирование налоговых отношений в первую очередь осуществляется нормами НК РФ, то отсутствие прямой нормы, позволяющей налоговым органам применять процедуру медиации, указывает на то, что данная возможность на сегодняшний момент устанавливается только на подзаконном уровне. Также и в Законе о медиации прямо не указано, что он применим к налоговым спорам (в аналогичных законах в зарубежных странах, например, в законе республики Беларусь, такая норма присутствует).

В Приказе Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) 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» предусматривалась возможность заключения мировых соглашений. В пункте 27 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18 июля 2014 г. № 50 содержится положение, предусматривающее в налоговых спорах «заключение соглашения об их урегулировании, в

которых сторонами могут быть признаны обстоятельства, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий...»¹. Таким образом, размер налоговой обязанности налогоплательщика может быть изменен.

Однако в обозначенных документах речь шла именно о мировых соглашениях, а не о медиативных. За данный период (прошло уже 12 лет) фактически реализовать проект использования медиации для разрешения налоговых споров не удалось, за исключением опыта Санкт-Петербурга. В 2021 г. в Письме ФНС по г. Санкт-Петербургу дана следующая оценка: медиация возможна при условии проведенной итоговой проверки и после того, как выявлены и доказаны все обстоятельства дела, которые получили правовую оценку². То есть фактически налоговые органы ограничили пределы применения медиации так, что теряется смысл самой процедуры как еще одного способа мотивации налогоплательщика к исполнению налоговой обязанности.

Также обращаем внимание и на то, что налоговые органы не продолжили выработку правил использования медиации на подзаконном уровне; были приняты только отдельные письма ФНС, которые не носят нормативного характера. В частности, в качестве примера можно привести Письмо ФНС России от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590 «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)»³. Однако данное письмо разъясняет именно процедуру заключения мирового соглашения (соглашения об урегулировании споров); последнее может заключаться как по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, так и по спорам о взыскании недоимки, доначисленной по результатам налоговой проверки, так как в основе таких споров лежит имущественное требование к налогоплательщику об уплате налогов. Медиация как альтернативный способ урегулирования налоговых конфликтов не упоминается.

¹ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809

² Письмо Федеральной налоговой службы по г. Санкт-Петербургу от 14 мая 2021 г. № 08-18/29855. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809/

³ Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590 «Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809/

Сама возможность заключения мировых соглашений при урегулировании налоговой задолженности – шаг вперед к использованию альтернативных способов разрешения конфликта, но без участия посредника. Также отметим, что мировое соглашение не является досудебной процедурой; в соответствии с главой 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации его могут заключать налогоплательщики и ФНС России для урегулирования судебного спора. То есть процедуры медиации и мирового соглашения не одинаковы, имеют разную форму и содержание.

Налоговые органы в России по-прежнему показывают в отдельных регионах эффективность налогового контроля. Так, например, за 2023 год лидерами камеральных и выездных налоговых проверок стали Москва (156,4 млрд рублей без учета пеней – это 36,3%, т. е. свыше трети от общих налоговых доначислений российскому бизнесу за 2023 год), Санкт-Петербург (39,6 млрд рублей) и Московская область (31,5 млрд рублей). Существенный рост отмечен по всем регионам, за исключением Чеченской Республики (7,5 млн рублей), Брянской области (9,6 млн рублей) и Белгородской области (11,7 млн рублей)¹. Таким образом, если существует проверенный способ налогового администрирования и он дает результаты, налоговые органы не стремятся к активному использованию иных методов взаимодействия с налогоплательщиком на досудебной стадии. Вместе с тем важно понимать, что медиация предполагает вариативность, давая возможность действовать в правовом поле, но на равных и, конечно, с учетом публичного характера налоговых правоотношений.

Также следует учитывать тот факт, что заключение медиативного соглашения в большей степени будет способствовать исполнению решения по спору, поскольку вырабатывается обеими сторонами с учетом их интересов. То есть это решение вырабатывается самими сторонами конфликта при участии медиатора, и этим процедура отличается и от судебного, и от административного способа урегулирования налогового спора, при которых решение принимает суд или вышестоящий налоговый орган. Медиатор не

рассматривает дело по существу, он не является судьей, а также не может отменить решение налогового органа, равно как и не является налоговым консультантом. Учитывая роль медиатора как независимого и незаинтересованного арбитра, право на принятие решения остается за сторонами налогового спора или их представителями. Таким образом, преимущества имеют обе стороны медиационного процесса².

Зарубежный опыт показывает, что медиативные соглашения эффективны как регулятор споров в сфере налоговых отношений. Например, в Бразилии досудебный порядок внесен в законодательство еще в 1966 г.³ Несмотря на длительность процедуры, занимающей от двух до пяти лет, налогоплательщики выбирают медиацию, а не суд. В Индии также с каждым годом отмечается рост налогоплательщиков – сторонников медиационной процедуры.

Экономический рост Китая способствовал развитию обширной законодательной базы в области регулирования публичных налоговых споров⁴. Несмотря на отсутствие понятия «медиация в налоговой сфере», в законодательстве содержится понятие «налоговый консультант».

Во Франции существует два вида медиации: медиатор Республики и медиатор Министерства экономики и финансов. С подачи письменного заявления медиатор формирует свои предложения по рассматриваемому вопросу – по уменьшению наложенного штрафа или изменению налоговой базы [4. – С. 215]. Одной из стран Европы, где медиация успешно применяется с 2005 г., являются Нидерланды. Для участия в медиационной процедуре необходимо через специальный сайт подать письменный запрос и заявление с описанием позиции по спору. Далее государственные органы назначают медиатора⁵. Таким образом, в зарубежных странах накоплен опыт

² Мошкин А. Медиация в налоговых спорах. – URL: https://zakon.ru/blog/2023/11/6/mediaciya_v_nalogovyh_sporah

³ Overview on Federal Administrative Tax Disputes in Brazil. – URL: <https://www.acc.com/resource-library/overview-federal-administrative-tax-disputes-brazil-part-ii>

⁴ Закон КНР от 1992 г. «Об управлении сбором налогов»; Закон КНР от 1999 г. «Об административном пересмотре»; Регламент административного пересмотра налоговых споров от 2009 г. – URL: <https://asia-business.ru/law/law2/due/tallage/>

⁵ Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран. – URL: https://sppe.ru/mediacija_v_nalogovom_spore_opyt_zarubezhnykh_stran/

¹ Названы регионы с самыми высокими налоговыми доначислениями. – URL: <https://finexpertiza.ru/press-service/researches/2024/vysok-nalog-donachislen/>; URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341809/

использования медиации как альтернативного способа разрешения налоговых споров, который следовало бы учесть российскому законодателю.

В Великобритании медиатор выступает в роли беспристрастного посредника. В вопросах налогового регулирования медиатором может быть представитель или от налогового органа, или от налогоплательщика.

Примечательно, что медиация востребована и для урегулирования вопросов во многих сферах – семейной, трудовой, жилищной, наследственной и др. В США медиация возникла в 1970-е гг. из-за протеста населения в отношении качества судебных процедур, быстро завоевав такие области применения, как коммерция, трудовые и семейные отношения. В налоговой сфере медиация действует с 2001 г. в спорах, одной из сторон которых являются крупные и средние налогоплательщики. Создание такого механизма, как медиация, способствовало оперативному разрешению споров при участии уполномоченного представителя-медиатора. Гибкость, экономия расходов, снижение рисков, скорость — эти преимущества данной процедуры в США оценили, и более 60% дел рассматривается при помощи медиатора [5. – С. 30].

Принципы, на которых строится медиация, являются важными для всех сторон переговоров. Третья сторона – медиатор – должна быть неза-

висимой и беспристрастной, а остальные принципы – добровольность, равноправие, сотрудничество, конфиденциальность – относятся ко всем сторонам. Только при реализации всех составляющих медиативный подход работает на исполнение цели.

Привлекательность для налогоплательщика медиативного подхода в решении сложных вопросов обусловлена тем, что он «принимает власть на свое поле, где разрешено все, что не запрещено законом» [3. – С. 106]. Важным является и отсутствие коррупционной составляющей.

Медиация – добровольная процедура, расширяющая возможности применения альтернативных способов разрешения конфликтов в сфере публичных правоотношений. Дальнейшее развитие ситуации с медиацией в налоговой сфере в России остается пока неопределенной. Вызывают вопрос ограничение видов налоговых споров, которые могут рассматриваться с использованием медиативной процедуры, и необходимость подготовки квалифицированных медиаторов для данного вида медиации, а также финансовая сторона (оплата услуг медиатора).

Представляется необходимым законодательно проработать данный вопрос, внося соответствующие изменения в НК РФ и Закон о медиации.

Список литературы

1. Арзуманова Л. Л., Григорьев А. А. Правовое регулирование медиации как альтернативного способа разрешения спора: налогово-правовой аспект // Вестник университета им. О. С. Кутафина (МГЮА). – 2021. – № 9. – С. 89–97.
2. Дорохов М. А. Медиация как вид альтернативного разрешения налоговых споров // Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность. Материалы Международной научно-практической конференции. К 100-летию Верховного Суда Российской Федерации. – М., 2023. – С. 290–294.
3. Кузнецов В. А. Медиация между Федеральной налоговой службой и налогоплательщиком. Риски и преимущества // Имущественные отношения в РФ. – 2021. – № 10. – С. 106–112.
4. Чуб Д. В., Фомин А. А. Налоговая медиация: опыт Франции // Налоги и налогообложение. – 2014. – № 2. – С. 210–217.
5. Шередеко Е. В. Медиация в налоговом споре: опыт зарубежных стран // Финансовое право. – 2012. – № 8. – С. 39–40.