СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ АЛЬТЕРНАТИВНЫХ СПОСОБОВ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ НА ПРИМЕРЕ РОССИИ, США, НИДЕРЛАНДОВ, ГЕРМАНИИ

ЦВЕТКОВА Елена Алексеевна, научный сотрудник отдела экономико-правовых проблем государственного и муниципального управления Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: pasc2@izak.ru

Тенденцией, которая прослеживается в последние годы, является усложнение налогового администрирования. В целях его улучшения государства развивают формы работы с налогоплательщиками, в том числе используя альтернативные способы разрешения налоговых споров. Автор рассматривает эти способы, которые уже сложились в России, и сравнивает их с аналогичными процедурами в США, Нидерландах и Германии. К альтернативным способам, применяемым в России, автор относит налоговый мониторинг и соглашение об урегулировании налогового спора. Налоговый мониторинг рассматривается не как форма налогового контроля, а как способ разрешения и предупреждения возникновения налогового спора. Заключение соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком об урегулировании спора в суде возможно путем достижения компромисса по квалификации отношений, по фактическим обстоятельствам, по толкованию налоговой нормы. В статье приведены примеры программ по урегулированию налоговых споров, которые существуют в США и Германии. Также рассматриваются вопросы, связанные с осуществлением процедуры медиации, на примере США, Нидерландов и Германии и возможность их применения в России. Автор подчеркивает невозможность применения процедуры медиации в налоговых спорах в России в настоящий момент из-за отсутствия законодательного регулирования.

Ключевые слова: налоговый спор, альтернативный способ, налогоплательщик, медиация, соглашения.

COMPARATIVE-LEGAL ANALYSIS OF ALTERNATIVE TAX DISPUTE RESOLUTION: THE PRACTICE OF THE RUSSIAN FEDERATION, THE UNITED STATES, THE NETHERLANDS AND GERMANY

E. A. TSVETKOVA, research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: pasc2@izak.ru

The main trend of recent years is the complication of tax administration. In order to improve it states develop forms of work with taxpayers, including alternative tax dispute resolution. The author analyses alternative tax dispute resolution that have already developed in Russia and compares them with similar procedures in the United States, the Netherlands and Germany. To the alternative methods that are applied in Russia the author refers tax monitoring and agreement on the settlement of a tax dispute. Tax monitoring is not seen as a form of tax control, but as a mean of resolving and preventing the occurrence of a tax dispute. The conclusion of an agreement between a tax authority and a taxpayer on the settlement of a dispute in court is possible by reaching a compromise on the qualification of relations, on actual circumstances, on the interpretation of the tax rate. The article contains examples of programs that exist in the US and Germany in the sphere of tax dispute resolution. Also issues related to the implementation of the mediation procedure existing in the United States, the Netherlands and Germany and the possibility of their application in Russia are considered. The author emphasizes the impossibility of applying the procedure of mediation in tax disputes in Russia at the moment due to the lack of legislative regulation.

Keywords: tax dispute, alternative method, taxpayer, mediation, agreements.

DOI: 10.12737/article_58ec9f5854e2f3.36502980

В настоящее время в налоговых спорах административная и судебная формы защиты в России для большинства налогоплательщиков являются единственно возможными. Однако разрешение налоговых споров возможно и иными способами. В литературе отмечается, что в последние годы налоговые администрации различных государств столкнулись

с такими тенденциями, как рост и динамичное изменение количества налогоплательщиков, усложнение международного бизнеса вообще и его финансовой структуры в частности; прозрачность, большая эффективность и экономичность как мировые тренды; снижение расходов на администрирование в связи с сокращением бюджетных расходов и сохранением

(повышением) уровня обслуживания налогоплательщиков¹. И как следствие, в такой ситуации государства используют альтернативные способы² разрешения налоговых споров.

В российском законодательстве существует два альтернативных способа разрешения споров: налоговый мониторинг и заключение соглашения в судебном процессе по налоговому спору.

Статья 82 НК РФ относит налоговый мониторинг к одной из форм налогового контроля. Однако, как отмечают специалисты в области налогообложения, целью налогового мониторинга является создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами³ и рассматривается в литературе как один из альтернативных способов разрешения споров. С такой точкой зрения стоит согласиться на основании следующего:

инициатором проведения налогового мониторинга является налогоплательщик; так, в п. 1 ст. 105²⁷ НК РФ предусматривается, что заявление о проведении налогового мониторинга представляется организацией, в отношении которой не проводится мониторинг, в налоговый орган по месту нахождения данной организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг;

предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов крупнейшими организациями-налогоплательщиками. По результатам налогового мониторинга налоговый орган выносит мотивированное мнение, которое отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов. Мотивированное мнение носит рекомендательный характер, и в случае несогласия с ним применяется взаимосогласительная процедура в целях предупреждения возникновения налогового спора. В случае недостижения соглашения налогоплательщик

имеет возможность обратиться в суд. При этом к нему не применяются процедуры по взысканию налогов и обеспечительные меры.

С 2015 г. вступили в силу положения НК РФ, которые на уровне закона определяют сферу применения и порядок проведения налогового мониторинга как самостоятельной формы налогового контроля⁴. Субъектами налогового мониторинга могут быть только налогоплательщики, чьи отчисления по основным федеральным налогам составляют не менее 300 млн руб., а доходы — не менее 3 млрд руб. в год. Как отметил заместитель руководителя Федеральной налоговой службы (ФНС России) С. Аракелов, максимально под процедуру мониторинга может попасть около 2 тыс. плательщиков⁵.

Именно преимуществом налогового мониторинга и воспользовалась компания «Интер РАО». Это был первый спор с использованием новой формы налогового контроля, который закончился мировым соглашением. Данная компания оспаривала три эпизода (по включению убытков в состав расходов, по учету курсовых разниц и по принятию НДС к вычету по расходам будущих периодов) на общую сумму 37,1 млн руб. В итоге компания, учитывая позицию Высшего Арбитражного Суда РФ, приняла выводы налогового органа по первому эпизоду и согласилась заплатить 22,5 млн руб. В свою очередь, ФНС России отказалась от претензий по двум другим эпизодам⁶.

Налоговый мониторинг для налогового органа предполагает возможность ведения постоянного контроля за налогоплательщиком, а налогоплательщик получает правовую определенность в отношении проводимой им налоговой политики.

До принятия изменений в Налоговый кодекс РФ⁷ на основании ст. 105²⁹ НК РФ мотивированным мнением налогового органа можно было заручиться только применительно к расчетам налога на период проведения мониторинга. Теперь же налогоплательщик может запросить мотивированное мнение в отношении планируемых сделок, что позволяет ему более эффективно осуществлять налоговое планирование. При этом налогоплательщику уже на этапе запроса мотивированного мнения необходимо сформировать свою позицию по спорному вопросу, обосновав ее соответствующими доказательствами и предста-

¹ См.: Журавлева О. О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал российского права. 2013. № 3.

² Под альтернативным способом разрешения споров понимается порядок действий участников разрешения спора или урегулирования правового конфликта. См.: Гайдаенко Шер Н. И. Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров / под ред. Н. Г. Семилотиной. М., 2015. С. 36.

³ См.: Аракелова М. В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. 2015. № 8. С. 38—41.

⁴ Федеральный закон от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

⁵ URL: <http://www.nalog.ru/rn77/news/smi/5072543> (дата обращения: 20.08.2016).

⁶ См.: Брызгалов А. В. Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2014. № 8.

⁷ См. Федеральный закон от 1 мая 2016 г. № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

вив в налоговый орган соответствующие документы. В соответствии с п. 5¹ ст. 89 НК РФ налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг в отношении налогов, обязанность по исчислению и уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика, за исключением нескольких случаев. К таким случаям относится и представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в котором уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), что является основанием для налоговой проверки, и прерывает запрет на их проведение.

Следовательно, значение налогового мониторинга состоит для налогоплательщика в том, что в силу неясности налогового законодательства он направлен на предупреждение налоговых рисков.

Таким образом, мотивированное мнение налогового органа фактически заменяет решение по итогам налоговой проверки, но при этом к налогоплательщику не применяются процедуры по взысканию налогов и обеспечительные меры. Далее, для урегулирования конфликта предусмотрена взаимосогласительная процедура, целью которой является достижение компромисса. Поэтому налоговый мониторинг — это, скорее, альтернативный способ разрешения споров, чем форма налогового контроля. Однако необходимо отметить, что налоговый мониторинг распространяется на ограниченный круг налогоплательщиков, которые могут воспользоваться данной процедурой. Для малого и среднего бизнеса эта процедура не применима.

Аналогично налоговому мониторингу в России в Нидерландах существует процедура горизонтального мониторинга. Его содержание сводится к следующему: налогоплательщик обязуется предоставить информацию налоговой администрации о любом спорном вопросе, где содержится налоговый риск, и раскрывает все факты, относящиеся к его деятельности. Налоговая администрация обязуется дать налогоплательщику рекомендации, направленные на предупреждение возникновения спорных ситуаций. При применении горизонтального мониторинга между налогоплательщиком и налоговой администрацией заключается соглашение о сотрудничестве. Каждая из сторон может выйти из этого соглашения в любое время. Горизонтальный мониторинг был введен в Нидерландах в 2005 г. для крупных налогоплательщиков, а сейчас получил активное распространение и применяется для различных категорий налогоплательщиков. Как отметил М. Хулен, целью введения горизонтального мониторинга в Нидерландах было повышение прозрачности крупных транснациональных корпораций для Налоговой службы Нидерландов в обмен на то, что-

бы их налоговые декларации подвергались тщательной проверке со стороны ведомства⁸. Для средних и крупных компаний горизонтальный мониторинг осуществляется несколько иначе. Налоговая служба не представляет им полного освобождения от проверок. Все обязательства налогоплательщиков сохраняются⁹. Следовательно, на крупных и средних налогоплательщиков возлагаются дополнительные обязанности в виде представления информации, а преимущества горизонтального мониторинга не очевидны, так как не предполагают полного освобождения от налоговых проверок. Таким образом, преимущества горизонтального мониторинга в Нидерландах существуют только для крупнейших корпораций, так как они получают определенность в вопросах налогообложения и освобождены от налоговых проверок, а менее крупные налогоплательщики не имеют вышеупомянутых преимуществ. Поэтому распространение налогового мониторинга на мелкий и средний бизнес в Российской Федерации целесообразно только в том случае, если преимущества в виде освобождения от налоговых проверок будут им предоставлены.

В соответствии со ст. 70, 190 АПК РФ при рассмотрении налоговых споров в судах могут быть заключены соглашения об их урегулировании. Как указано в ст. 190 АПК РФ, соглашение является одной из форм примирительных процедур и его заключение осуществляется по правилам гл. 15 АПК РФ¹⁰. В пункте 27 постановления ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» отмечено, что исходя из публично-правовой природы налоговых споров предметом соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом. Например, предметом такого соглашения не могут выступать вопросы о снижении применимой налоговой ставки, изменении правил исчисления пеней, об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определен-

⁸ См.: Хулен М. Горизонтальный мониторинг // Закон. 2015. № 2. С. 31.

⁹ Там же.

¹⁰ В литературе некоторые авторы рассматривают заключение соглашения как одну из форм примирительных процедур (см.: Рожкова М. А. О некоторых чертах сходства мирового соглашения с соглашением, заключаемым по делам, возникающим из публичных правоотношений. М., 2008), другие — как результат различных примирительных процедур (см.: Амосов С. М. Арбитражный процессуальный кодекс РФ и вопросы альтернативного правосудия // Третейский суд. 2004. № 1. С. 109). В данном исследовании полагаем, что соглашение — это один из способов альтернативного разрешения споров, которое завершается подписанием мирового соглашения (документ, в котором фиксируются достигнутые договоренности) между налоговым органом и налогоплательщиком.

ные налоговые периоды или по определенным операциям. И далее суд разъяснил, что в таких соглашениях стороны могут признать обстоятельства, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий (например, налоговый орган может признать не учтенные в ходе мероприятий налогового контроля суммы расходов и налоговых вычетов, влияющие на действительный размер налоговой обязанности, наличие смягчающих обстоятельств, приводящих к уменьшению размера налоговых санкций, и др.). Кроме этого, могут быть заключены соглашения, которые содержат влекущую изменение размера налоговой обязанности правовую квалификацию деятельности лица, участвующего в деле (например, признание экономически обоснованного и (или) документально подтвержденного размера произведенных расходов, нормальной величины потерь товаров, приемлемости используемых налогоплательщиком способов налоговой оптимизации его деятельности и др.). Однако заключение данного соглашения возможно только на стадии судебного урегулирования. В судебной практике заключено на настоящий момент уже несколько соглашений, и касаются они квалификации отношений¹¹, фактических обстоятельств¹², толкования налоговой нормы¹³. Необходимо отметить, что вышеупомянутые налоговые соглашения заключены налоговыми органами с крупнейшими налогоплательщиками: ОАО «Интер РАО», ОАО «Новосибирскнефтегаз», ООО «Лоялти Партнерс Восток». Таким образом, заключение соглашения служит инструментом разрешения налогового спора и прежде всего с крупнейшими налогоплательщиками.

Заключение соглашения при разрешении налоговых споров широко используется во многих странах, особенно в США.

В США возможно урегулирование налогового спора на любом этапе. Служба внутренних доходов США (далее – СВД) и налогоплательщики располагают различными инструментами для разрешения налогового спора. Для этого разработаны программы урегулирования налоговых споров¹⁴, которые учитывают

категорию налогоплательщика, стадию налогового спора, а также программы, которые помогают налогоплательщику снизить налоговые риски. Поэтому в США по большинству налоговых споров стороны приходят к соглашению до начала судебных слушаний. В итоге судья Налогового суда США обычно разрешает в судебном заседании не более 10% дел¹⁵.

Например, в США существует программа «Процесс создания гарантий соблюдения законодательства» (Compliance Assurance Process), согласно которой налогоплательщики совместно с СВД выявляют потенциальные налоговые риски до подачи налоговой отчетности. Многие сложные вопросы разрешаются до момента заполнения отчетности, проверка после подачи отчетности может быть менее глубокой и более краткой по времени проведения. Налогоплательщик и СВД заключают соответствующее соглашение¹⁶. Данная программа была введена в 2005 г. и сначала носила временный характер. С 31 марта 2011 г. Служба внутренних доходов США объявила, что данная программа доказала свою эффективность и будет носить постоянный характер.

Также существует возможность урегулировать налоговый спор и после подачи налоговой декларации. В этом случае рассмотрение спора происходит согласно административной процедуре в Апелляционном департаменте СВД. В рамках административной процедуры используется заключение мирового соглашения между налогоплательщиком и СВД. Заключение мирового соглашения возможно на любой стадии административной процедуры и регулируется гл. 74 Кодекса внутренних доходов (Internal Revenue Code) (далее — КВД). Оно может касаться изменения налогооблагаемой базы, определенных фактов и обстоятельств. Для мировых соглашений существуют определенные нормативные формы. Заключение мирового соглашения по ситуациям или фактам закрывает возможность пересмотра для сторон ситуаций или фактов, охваченных соглашением. Также в рамках административной процедуры допускается заключение соглашения о компромиссе (ст. 7122 КВД), которое позволяет налогоплательщику погасить обязательства по налогам, уплатив менее полной суммы задолженности. Соглашение о компромиссе может быть при-

¹¹ См. постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534.

¹² См. постановление ФАС Московского округа от 29 ноября 2013 г. № Ф05-14696/2012 по делу № А40-47670/12-116-102.

¹³ См. постановление ФАС Московского округа от 22 марта 2013 г. по делу № А40-41103/12-91-228.

¹⁴ В США существуют следующие виды программ: Программа заключения соглашения до подачи налоговой отчетности (Pre-Filing Agreement (PFA) Program); Процесс создания гарантий соблюдения законодательства (Compliance Assurance Process); Процесс ускоренного разрешения спора (Accelerated Issue Resolution (AIR) Process); досрочная апелляция (Early Referral to Appeals); Программа упрощенной административной процедуры ускоренного рассмотрения налоговых споров

(Fast Track Settlement (FTS) Program); урегулирование посредством частных запросов (Private Letter Ruling); упрощенная медиация (Fast Track Mediation); Медиация на стадии после апелляции (Post-Appeals Mediation); Арбитраж на стадии после апелляции (Post-Appeals Arbitration); Получение заключений компетентных органов (Simultaneous Appeals/Competent Authority Consideration). URL: <https://www.irs.gov> (дата обращения: 25.08.2016).

¹⁵ См.: Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003. С. 254—255.

¹⁶ URL: <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process> (дата обращения: 25.08.2016).

нято и заключено, если налогоплательщик не в состоянии погасить полную сумму налоговой задолженности или если погашение налоговой задолженности связано с финансовыми затруднениями. СВД учитывает следующие конкретные обстоятельства и факты, которые характеризуют финансовую ситуацию налогоплательщика: платежеспособность, размер дохода, расходы, активы. Обычно соглашение заключается в тех случаях, когда сумма представляет собой максимум того, что можно рассчитывать получить в течение разумного срока¹⁷.

Таким образом, в США предусматриваются различные программы урегулирования налоговых споров, результатом которых будет заключение соглашения между СВД и налогоплательщиком.

В Германии в налоговом законодательстве также предусмотрено заключение соглашений. Так, по результатам выездных проверок и до принятия решений по ним, согласно Положению о налогах и сборах (Abgabenordnung), уполномоченное должностное лицо налогового органа имеет право заключить с налогоплательщиком мировое соглашение о базе по налогообложению (но не по размерам доначисленных налогов). На основании этого соглашения налоговый орган обязан установить налоги с учетом согласованной базы без штрафных санкций. Налогоплательщик обязуется не обжаловать период, по которому установлена налогооблагаемая база.

Кроме того, в Нидерландах, США и Германии применяется такой альтернативный способ разрешения налоговых споров, как медиация. Как верно отметил А. В. Белоусов, ценность медиации заключается прежде всего в специфическом подходе к данному институту со стороны государства: налоговый спор, в ходе которого потенциально затрагиваются публичные интересы, разрешается частным лицом¹⁸.

В Нидерландах медиация предлагается на всех стадиях разрешения спора как в досудебном порядке, так и в суде. В случае недостижения соглашения стороны не лишаются возможности обратиться в суд. Задача медиатора сводится к поиску взаимовыгодного решения для обеих сторон. Медиатором может быть лицо, которое имеет соответствующую профессиональную квалификацию и состоит в реестре медиаторов, который ведет Нидерландский институт медиации¹⁹.

¹⁷ Offer in Compromise. URL: <https://www.irs.gov/Individuals/Offer-in-Compromise-1> (дата обращения: 29.08.2016).

¹⁸ См.: Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / под ред. А. Н. Козырина, М., 2008. С. 93.

¹⁹ Нидерландский институт медиации (Netherlands Mediation Institut, NMI) — это независимая организация, которая осуществляет аккредитацию медиаторов и организаций, обучающих медиаторов. Кроме этого, институт разрабатывает рекомендации по процедуре медиации, дисциплинарные

В США существует две программы медиации — это ускоренная медиация (Fast Track Mediation)²⁰ и упрощенная административная процедура ускоренного рассмотрения налоговых споров (Fast Track Settlement)²¹. Ускоренная медиация заключается в привлечении для решения возникшего спора квалифицированного посредника (Mediator), который выслушивает позиции сторон — налогоплательщика и СВД и принимает решение, устраивающее стороны. Эта процедура применяется только к малому бизнесу. Каждая из сторон может прервать процесс в любой момент до тех пор, пока соглашение не заключено. Применительно к крупному и среднему бизнесу действует процедура Fast Track Settlement. Она аналогична процедуре Fast Track Mediation, но сроки рассмотрения спора существенно выше и составляют до 120 дней. Для обеих процедур существуют ограничения на их применение, к ним относятся: обстоятельства рассматриваемого спора (с участием иных сторон), неразрешение ранее в судебном порядке (отсутствует соответствующий прецедент) и др.²²

В Германии для урегулирования налоговых споров тоже применяется медиация. В 2012 г. вступил в силу Закон «О поддержке медиации и других процедур внесудебного урегулирования конфликтов»²³, который применяется и к налоговым спорам. Как отмечено в литературе, в Германии сложились, еще до принятия вышеупомянутого закона, три вида медиации: 1) стандартная внесудебная медиация; 2) внесудебная медиация по предложению суда; 3) медиация в ходе юридической консультации, которая осуществляется судьей-медиатором²⁴. Первые две процедуры осуществляются медиатором, который прошел соответствующее обучение и соответствует требованиям, а третья проводится действующими судьями. Во многих судах даже до вступления в силу закона о медиации сторонам предлагалось принять участие в процедуре непосредственно в здании суда. Если стороны соглашались, то судья, в производстве которого находилось дело, передавал его своему коллеге — судье-медиатору (действующему

правила для медиаторов, оценку качества их работы. URL: <https://www.nmi-mediation.nl/> (дата обращения: 07.08.2016).

²⁰ URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf> (дата обращения: 07.08.2016).

²¹ URL: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4539.pdf> (дата обращения: 07.08.2016).

²² См.: Белоусов А. В. Указ. соч. С. 94.

²³ Gesetz zur Forderung der mediation und anderer Verfahren der aussergerichtlichen Konfliktbeilegung vom 26.07.2012. URL: http://www.bundesgerichtshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Bibliothek/Gesetzesmaterialien/17_wp/mediationsg/bgbl.pdf?__blob=publicationFile/ (дата обращения: 12.05.2016).

²⁴ См.: Бирюков П. Н., Пронин А. В. Об институте медиации в Германии // Российский судья. 2015. № 2.

судье, прошедшему курс обучения медиации). Судья-медиатор связывался со сторонами и договаривался о времени проведения примирительной процедуры²⁵. В настоящий момент (с 1 августа 2013 г.) процедура, которую осуществляет судья-медиатор, называется не медиацией, а примирительной процедурой (Guterverfahren). В рамках этой процедуры судья-медиатор (Guterichter) не выносит решение, а разрешает дело без вынесения судебного решения, т. е. стороны приходят к соглашению. Применительно к России В. Ф. Яковлев отметил, что не исключается внесение изменений, которые позволят судье быть медиатором. Судья — хозяин процесса, и его долг организовать подготовку к слушаниям так, чтобы стороны были максимально информированы о деле и чтобы конфликт по возможности был снят²⁶. С этой точкой зрения трудно согласиться, так как медиатору, для того чтобы привести стороны к заключению соглашения, необходимо провести предварительную работу со сторонами, а именно: выслушать их объяснения, дать оценку имеющимся у них доказательствам и др., а это требует много времени и в силу загруженности арбитражных судов в Российской Федерации не представляется возможным.

Таким образом, применение медиации в налоговых спорах в вышеуказанных странах достаточно распространено, однако в Российской Федерации эта процедура в налоговом законодательстве до настоящего времени не предусмотрена. Начиная с 2005 г. предпринимались попытки внести изменения в российское законодательство о медиации в налоговых правоотношениях. Так, 7 июля 2005 г. Президентом России был внесен проект федерального закона № 196161-4 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров», п. 13 ст. 1 которого предусматривал внесение изменений в ст. 140 НК РФ, дополняя ее п. 4 следующего содержания: «Налоговые органы (должностные лица) принимают меры к урегулированию спора с налогоплательщиком путем заключения соглашения или использования других примирительных процедур, если иное не установлено федеральным законом». К сожалению, данное положение не было поддержано. В России был принят Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с уча-

стием посредника (процедуре медиации)», в котором содержится норма, ограничивающая применение медиации в том случае, если спор затрагивает публичные интересы. Руководители ФНС России неоднократно высказывались о возможности ее применения²⁷. Но до настоящего времени нет ни разработки программ медиации для налогоплательщиков, ни ясности относительно правового статуса медиатора, так как с учетом затрагивания публичных интересов в налоговом споре к медиатору должны предъявляться более высокие требования, чем предусмотрены ст. 15, 16 Закона о медиации. Как верно отметил Н. И. Гайдаенко Шер, основную сложность во внедрении альтернативных процедур урегулирования административных споров представляет собой обеспечение независимости третьего лица, содействующего сторонам в достижении решения²⁸. Это в полной мере относится и к налоговым спорам. Независимость и высокая правовая квалификация являются основными критериями статуса медиатора.

Таким образом, медиация в Российской Федерации в настоящий момент для разрешения налоговых споров не применяется, в первую очередь потому, что для этого нет необходимой законодательной базы.

На основании вышеизложенного представляются обоснованными изучение и использование опыта вышеуказанных стран при альтернативном разрешении споров. На наш взгляд, в России возможно более широкое применение альтернативных способов разрешения налоговых споров и при рассмотрении налогового спора в административном порядке, и при рассмотрении его в суде, а также на стадии заполнения отчетности до подачи налоговой декларации. Применение медиации с участием независимого посредника-медиатора также представляется актуальным. К медиатору, который участвует в налоговом споре, должны быть предъявлены определенные требования, а его поведение должно свидетельствовать об отсутствии у него личной заинтересованности в разрешении спора и исключать конфликт интересов между ним и сторонами спора.

²⁷ Руководитель ФНС России М. Мишустин на IV Международной конференции «Медиация — инвестиция в будущее» отметил готовность Федеральной налоговой службы рассмотреть возможность проведения эксперимента введения медиации при рассмотрении налоговых споров на примере крупнейших налогоплательщиков. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3856115/> (дата обращения: 20.08.2016).

Заместитель руководителя ФНС РФ С. А. Аракелов отметил, что с помощью налоговой медиации можно разрешать наиболее сложные споры, требующие специальных знаний. Но необходимо взвесить, насколько гармонично этот механизм может быть интегрирован в нашу налоговую систему. URL: <http://www.nalog.ru/rn77/news/smi/5072543/> (дата обращения: 20.08.2016).

²⁸ См.: Гайдаенко Шер Н. И. Указ. соч. С. 89.

²⁵ См.: Аболонин В. О. Закон Германии «О поддержке медиации и других форм внесудебного урегулирования конфликтов» (Mediation G) (с кратким пояснением) // Вестник гражданского процесса. 2013. № 5.

²⁶ См.: Яковлев В. Ф. Избранные труды. Т. 3: Арбитражные суды: становление и развитие. М., 2013.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Аболонин В. О. Закон Германии «О поддержке медиации и других форм внесудебного урегулирования конфликтов» (Mediation G) (с кратким пояснением) // Вестник гражданского процесса. 2013. № 5.
- Амосов С. М. Арбитражный процессуальный кодекс РФ и вопросы альтернативного правосудия // Третейский суд. 2004. № 1.
- Аракелова М. В. Налоговый мониторинг как форма налогового администрирования // Финансовое право. 2015. № 8.
- Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США / под ред. А. Н. Козырина, М., 2008.
- Бирюков П. Н., Пронин А. В. Об институте медиации в Германии // Российский судья. 2015. № 2.
- Брызгалин А. В. Налог на прибыль: интересные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2014. № 8.
- Гайдаенко Шер Н. И. Формирование системы альтернативных механизмов разрешения споров / под ред. Н. Г. Семилютиной. М., 2015.
- Журавлева О. О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал российского права. 2013. № 3.
- Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003.
- Рожкова М. А. О некоторых чертах сходства мирового соглашения с соглашением, заключаемым по делам, возникающим из публичных правоотношений. М., 2008.
- Хулен М. Горизонтальный мониторинг // Закон. 2015. № 2.
- Яковлев В. Ф. Избранные труды. Т. 3: Арбитражные суды: становление и развитие. М., 2013.