

ПРОЦЕДУРА МЕДИАЦИИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

***Аннотация:** В статье рассматривается возможность применения согласительной процедуры (медиации) в рамках проведения налоговых проверок, оформления результатов проверок, на стадии досудебного (судебного) обжалования, а также в стадии проведения комиссий с налогоплательщиками. Решение поставленных в работе задач осуществлялось на основании методов моделирования, аналогии, анализа, построения гипотез.*

***Ключевые слова:** медиация, согласительная процедура, налоговые правоотношения, медиативное соглашение.*

***Annotation:** The article discusses the possibility of using a conciliation procedure (mediation) in the framework of tax audits, registration of audit results, at the stage of pre-trial (judicial) appeal, as well as at the stage of commissions with taxpayers. The solution of the tasks set in the work was carried out on the basis of modeling, analogy, analysis, and hypotheses.*

***Keywords:** mediation, conciliation procedure, tax legal relations, mediation agreement.*

Медиация как способ урегулирования спора на любой стадии его возникновения направлена на возможность урегулирования разногласий между сторонами на взаимовыгодных условиях включая сокращения сроков разрешения конфликтности ситуации, в случае передачи спора на

рассмотрение в суд и дальнейшую процедуру исполнения судебного акта. Рассматриваемая процедура в большей степени применима в тех случаях, когда возникновение спора имеет место, к примеру, между двумя хозяйствующими субъектами в рамках гражданско-правовых отношениях, которые вправе самостоятельно определить существенные условия заключения медиативного соглашения, пойти на определенные «уступки».

Медиация в переводе с латинского (лат. *mediatio* – право] означает посредничество, содействие третьей, нейтральной стороны в мирном разрешении споров.¹

Профессиональная деятельность в области альтернативного разрешения споров называется медиацией, представляющей собой один из способов разрешения конфликта.

Медиация представляет собой переговоры с участием третьей, нейтральной стороны, которая является заинтересованной только лишь в том, чтобы стороны разрешили свой спор (конфликт) максимально выгодно для конфликтующих сторон.²

Целесообразность применения медиации основана на признании факта позитивного влияния третьей нейтральной стороны (посредника) на проведение переговоров.³

Н.М. Лаврова, В.В. Лавров отмечают, что «...процесс медиации при разрешении конфликта может превосходить по сложности судебное разбирательство спора...

Медиация, призванная стать инструментом общественной толерантности, имеет преимущество над судебными способами разрешения конфликтов не по простоте процедуры и скорости разрешения спора, а по

¹ Зеркин Д.П. Основы конфликтологии / Д.П. Зеркин. – Ростов-на-Дону:Феникс, 2015.-168 с.

² Бесемер Х. Медиация. Посредничество в конфликтах / Перевод с нем. Маловой Н.В. – Калуга: Издательский дом Духовное познание, 2014-223 с.

³ Зайцева А.И., Захарьяшева И.Ю., Балашова И.Н., Балашов А.Н./ 3 Альтернативное разрешение споров/ Под ред. А.И. Зайцева. М.: Астрель, 2014. -180 с.

плодотворности результата. Как предполагается, медиативное соглашение содействует поддержанию конструктивных партнерских отношений, именно поэтому медиация замещает судебное разбирательство, нацеленное на принуждение спорных сторон к выполнению предписаний, установленных законодательными нормативными актами».⁴

В сфере налоговых правоотношений одной из сторон является федеральный орган исполнительной власти, выполняющий функции государства в рамках установленных действующим законодательством полномочий, в связи с чем актуальным является определение возможности применения действующей процедуры медиации в сфере налоговых правоотношений либо определение самостоятельной, четко установленной медиативной процедуры.

Для определения возможности применения процедуры медиации к налоговым правоотношениям для начала необходимо обратиться в нормам закона, определяющим понятие медиации и сферы применения к конкретным правоотношениям.

Процедура медиации предусмотрена Федеральным законом от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)", под которой понимается альтернативная процедура урегулирования споров с участием в качестве посредника независимого лица - медиатора (процедуры медиации), в целях содействия развитию партнерских деловых отношений и формированию этики делового оборота, гармонизации социальных отношений [2].

Пунктом 2 статьи 1 Федерального закона от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)" определен круг отношений, к которым применима процедура медиации: к спорам, возникающим из гражданских,

⁴ Лаврова, Н.М., Лавров, В.В. Медиация. Принятие ответственных решений / Н.М. Лаврова, В.В. Лавров. - М.: Институт консультирования и системных решений, 2013. - 24 с.

административных и иных публичных правоотношений, в том числе в связи с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности, а также спорам, возникающим из трудовых правоотношений и семейных правоотношений [2].

Для применения ном Федерального закона от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)" и соответственно возможности процедур медиации необходимо наличие возникшего спора, рассматриваемого в порядке гражданского судопроизводства, административного судопроизводства и судопроизводства в арбитражных судах.

С учетом действующей редакции Федерального закона от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)" возможность применение процедуры медиации необходимо рассматривать только на стадии возникновения налогового спора, к примеру о признании недействительным ненормативного правового акта, к которому относится решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности, принимаемого в порядке статьи 101 Налогового кодекса РФ (далее по тексту – НК РФ), то есть после проведения выездной (камеральной) налоговой проверки, поскольку до принятия соответствующего решения материалы проверки и возражения налогоплательщика подлежат рассмотрению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Заключение медиативного соглашения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки подменяло бы под собой законодательно установленную процедуру принятия решения. Налоговым кодексом РФ в действующей редакции по результатам проверки предусмотрено вынесение решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности, принятие иных актов либо заключение соглашений действующим законодательством не предусмотрено.

После принятия решения, налогоплательщик имеет возможность в месячный срок с даты получения подать в вышестоящий налоговый орган апелляционную жалобу на не вступившее в силу решение, а в случае пропуска месячного срока обратиться с жалобой на вступившее в силу решение в течение одного года.

В 2007 году в Налоговый кодекс РФ внесены изменения, в соответствии с которыми введен институт досудебного урегулирования налоговых споров, направленный на предоставление права налогоплательщикам урегулировать налоговый спор до передачи его на рассмотрение в суд. Создание института досудебного урегулирования имело своей целью в том числе снижение количества налоговых споров, рассматриваемых судами, снижение уровня конфликтности с налогоплательщиками.

По результатам рассмотрения материалов проверки принимается индивидуальный акт налогового органа, который подлежит обжалованию, спор между налоговым органом и налогоплательщиком переходит в стадию досудебного урегулирования.

Возможно ли на стадии досудебного урегулирования налогового спора привлечь медиатора и заключить медиативное соглашение?

Если исходить из принципа заключения медиативного соглашения, являющегося аналогом мирового соглашения, то на стадии его заключения стороны должны прийти к взаимному соглашению, положения которого устраивали бы каждую из заинтересованных сторон.

Заключение медиативного соглашения между налоговым органом, принявшим решение и налогоплательщиком, в основу которого могут быть положены какие-либо доводы, влекущие необоснованное доначисление налогов, являлось бы правом налогового органа, вынесшего решение к самостоятельной отмене изложенной правовой позиции и признании неправомерности вынесенного решения, что на текущий момент является правом вышестоящего налогового органа.

На стадии досудебного обжалования решения налогового органа у вышестоящего налогового органа имеется право на отмену полностью или частично решения нижестоящего налогового органа, в том числе на смягчение налоговой санкции, что исключает необходимость заключения медиативного соглашения, поскольку в случае признания доводов налогоплательщика обоснованными, вышестоящий налоговый орган имеет право отменить принятое решение.

Заключение медиативного соглашения с налоговым органом принявшим решение или с вышестоящим налоговым органом на стадии апелляционного обжалования, в случае согласия налогоплательщика с вменяемым налоговым правонарушением, но просьбой предоставления более длительного времени для оплаты доначисленных сумм, также подменяет под собой закрепленный в Налоговом кодексе Российской Федерации институт предоставления отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Необходимо также принимать во внимание, денежные средства в виде налоговых отчислений, подлежат зачислению в бюджеты различных уровней. Налоговый орган является администратором доходов бюджетов и не осуществляет распоряжение денежными средствами, в связи с чем заключение медиативного соглашения, предоставляющего право налогоплательщику в более длительный период погасить доначисления по результатам налоговой проверки затрагивает права распорядителей средств бюджетов.

Данный подход согласуется с порядком предоставления отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита, определяемого статьями 62-64 НК РФ и устанавливающим, что при предоставлении соответствующего решения об отсрочке, рассрочке, инвестиционном налоговом кредите, налоговый орган обязан согласовать соответствующее решение с финансовым органом соответствующего уровня бюджета.

После прохождения процедуры досудебного урегулирования налогового спора, в случае несогласия с принятым решением, налогоплательщик вправе обжаловать решение налогового органа в судебном порядке.

В соответствии с пунктом 27 Постановления Пленума ВАС от 18.07.2014 № 50 «При рассмотрении налоговых споров допустимо заключение соглашений об их урегулировании, в которых сторонами могут быть признаны обстоятельства, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий (например, признание налоговым органом не учтенных в ходе мероприятий налогового контроля сумм расходов и налоговых вычетов, влияющих на действительный размер налоговой обязанности, признание наличия смягчающих обстоятельств, приводящих к уменьшению размера налоговых санкций, и др.)» [3], что является пределом заключения медиативного соглашения, однако не исключает ранее описанные риски его заключения со стороны налогового органа.

27 сентября 2022 Арбитражным судом Московской области по делу №А41-95406/2021 в рамках рассмотрения спора о признании недействительным решения ИФНС России по г. Красногорску по заявлению ООО «СОНЕКС», утверждено мировое соглашение, которым определены реальные налоговые обязательства общества и изменена сумма налогов, пени и штрафных санкций, подлежащих уплате в бюджет.

Несмотря на то, что в рассматриваемом споре не был привлечен медиатор, факт заключения и утверждения судом мирового соглашения, стороной которого являлся налоговый орган может свидетельствовать о возможной перспективе развития медиативной процедуры в налоговых правоотношениях.

В настоящий момент налоговые органы применяют превентивный подход, направленный на добровольное уточнение налогоплательщиком своих обязательств до проведения налоговым органом налоговой проверки. Целью данного метода является установление налоговых правонарушений до

проведения налоговой проверки с возможностью для налогоплательщика добровольно уточнить свои налоговые обязательства, доплатив в бюджет сумму налогов и исключив применение к нему мер ответственности, в виде налоговой санкции при соблюдении положений, установленных пунктом 4 статьи 81 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Рассматривая возможность заключения медиативного соглашения в рамках добровольного уточнения налогоплательщиком своих обязательств необходимо отметить, что для контролирующего органа была бы исключена необходимость проведения налоговой проверки, а для налогоплательщика существует возможность в реальные для него сроки устранить допущенные нарушения и перечислить в бюджет соответствующую сумму налогов.

Целесообразно установить ряд ограничений, которые необходимо учитывать при заключении соглашения на стадии добровольного уточнения налогоплательщиком своих обязательств по уплате налогов:

- сроки оплаты не должны выходить за рамки установленного периода на проведение выездной налоговой проверки, исключив случаи злоупотребления налогоплательщиком права на применение медиации с целью выведения периода уточнения из под сроков налогового контроля и лишения налогового органа назначить соответствующую проверку, в случае несоблюдения условий медиативного соглашения;

- наличие медиативного соглашения не освобождает налогоплательщика по предъявлению налоговым органом иных нарушений в отношении других видов налогов и в отношении других контрагентов, не поименованных в медиативном соглашении за тот же налоговый период.

В противном случае предоставление гарантий налогоплательщику, что включение в медиативное соглашение намерения налогоплательщика уточнить свои налоговые обязательства в отношении одного нарушения за определенный период, не приведет к проведению выездной налоговой проверки за этот же период, но в отношении иного нарушения, повлечет за

собой причинение потерь бюджету, поскольку налоговый орган будет лишен возможности провести проверку.

Фактически в рассматриваемом случае медиативное соглашение предоставляло бы налогоплательщику право в виде временного периода для самостоятельного уточнения налоговых обязательств, предоставить какие либо иные взаимные обязательства у контролирующего органа нет оснований.

Возможность применения медиации в налоговых правоотношениях активно обсуждается профсоюзом медиаторов, налоговыми консультантами и нет единого мнения по данному вопросу.

Для применения процедуры медиации в налоговых правоотношениях не достаточно действующего Федерального закона от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)".

Поскольку одной из сторон медиативного соглашения будет выступать орган исполнительной власти необходимо на законодательном уровне установить основания, способы и порядок заключения такого соглашения, а также полномочия и пределы допустимости заключения соглашения.

В случае, если для составления медиативного соглашения необходимо привлечение третьей стороны, то немаловажным аспектом должна являться квалификация привлекаемого лица.

Не смотря на установленное в законодательстве предъявление требований к медиаторам, в рамках налоговых правоотношений в процедуре медиации должны привлекаться квалифицированные специалисты в сфере налогообложения. Такими специалистами могли бы стать аккредитованные налоговые консультанты.

Если рассматривать возможность составления медиативного соглашения налоговым органом проводившим проверку, по аналогии принятия решения по результатам налоговой проверки, то необходимо определить уполномоченное должностное лицо (орган) на утверждение такого

соглашения. К примеру, вышестоящий налоговый орган утверждает медиативное налоговое соглашение, заключаемое между налогоплательщиком и нижестоящим налоговым органом, что в свою очередь позволит определить обоснованность доводов сторон с одновременным совмещением процедуры досудебного урегулирования налоговых споров.

Таким образом, для введения процедуры медиации в сферу налоговых правоотношений необходимо законодательное закрепление как самой процедуры, так и определение круга вопросов, возможных к разрешению медиативной процедурой, пределы полномочий и ответственности сторон. Кроме того, необходима подготовка соответствующих специалистов в сфере налоговых правоотношений, осуществляющих функции налоговых медиаторов с возможным установлением требований к прохождению обучения непосредственно в сфере налоговой медиации, наличию аккредитации или членству в саморегулируемой организации.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 №147-ФЗ (с изм. и доп.). [Электронный ресурс.]
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
2. Федеральный закон от 27.07.2010 N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)". [Электронный ресурс.]
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103038/
3. Постановления Пленума ВАС от 18.07.2014 № 50 "О примирении сторон в арбитражном процессе. [Электронный ресурс.]
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166542/

4. Бесемер Х. Медиация. Посредничество в конфликтах / Перевод с нем. Маловой Н.В. – Калуга: Издательский дом Духовное познание, 2014.- 223 с.
5. Зайцева А.И., Захарьящева И.Ю., Балашова И.Н., Балашов А.Н./ 3 Альтернативное разрешение споров/ Под ред. А.И. Зайцева. М.: Астрель, 2014.- 180 с.
6. Зеркин Д.П. Основы конфликтологии / Д.П. Зеркин. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. – 168 с.
7. Лаврова, Н.М., Лавров, В.В. Медиация. Принятие ответственных решений / Н.М. Лаврова, В.В. Лавров. - М.: Институт консультирования и системных решений , 2013. – 24 с.