

Медиация как альтернативный способ разрешения налоговых споров: опыт зарубежных стран

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

Кудряшова Анастасия Геннадьевна

Выпускник (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

E-mail: kudryashovaanastasia@mail.ru

Федеральный закон от 27 июля 2010 года N 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (далее - ФЗ N 193-ФЗ) с недавнего времени предоставляет возможность проведения медиации по налоговым спорам. В силу публично-правовой природы налоговых споров для реализации указанной возможности требуется создание специальных правил проведения налоговой медиации. В работе автор анализирует правовые подходы США, Бельгии, Нидерландов, на базе которых предлагает возможные варианты реформирования ФЗ N 193-ФЗ в части сферы и этапа применения налоговой медиации.

Сфера применения налоговой медиации

С учетом отраслевой специфики налогового спора *вопрос о категориях налоговых споров* (и категориях налогоплательщиков), *которые могут быть урегулированы посредством медиации*, должен быть разрешен не в ФЗ N 193-ФЗ как специальном законе, оформляющем лишь общую концепцию процедуры медиации (понятие, принципы, участники и др.), а *на уровне подзаконного акта*, принятого налоговой службой. Такой подход применяется во многих зарубежных странах (в США, Бельгии, Нидерландах, Великобритании, Канаде).

Опыт зарубежных стран показывает, что возможны два пути: «сплошная» медиация - по любым налоговым спорам (Великобритания) [1] и «ограниченная» медиация. Наблюдается тенденция на первых этапах применения медиации ограничивать её определенными категориями налогоплательщиков (как правило, крупными), спорной суммой, видами налогов [2], а в дальнейшем по мере накопления практического опыта отказываться от данных критериев и устанавливать закрытый перечень не медиабельных споров. Так, в США с 2003 по 2006 г. медиация была доступна только крупному бизнесу и международным компаниям по спорам свыше 10 млн. долларов, с 2006 г. она также стала возможна для малого бизнеса, самозанятых и физических лиц без ограничения по сумме. Перечень не медиабельных споров закреплен, например, в США, Бельгии, Нидерландах. Среди них, в частности (США): споры о соблюдении процедуры взыскания налогов; случаи, когда налогоплательщик действовал недобросовестно в ходе налоговой проверки; спорный вопрос уже был урегулирован досудебным соглашением (closing agreement) (в отличие от РФ, в США заключить соглашение с налоговой службой возможно не только в суде (мировое соглашение), но и на досудебной стадии по результатам простых переговоров).

По этой причине в РФ также *рекомендуется* на первых этапах *проводить медиацию по определенной категории дел*: об оспаривании решений о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности, вынесенных по результатам налоговых проверок, потому как только в этих ненормативных правовых актах из всех возможных может быть доначислен налог. Доначисление налога всегда связано с занижением налогоплательщиком налоговой базы (в результате не отражения в учете

объектов, отражения в учете объектов меньшей стоимости, учета экономически необоснованных расходов и др.). В свою очередь вопрос определения размера налоговой базы всегда связан с правовой оценкой фактических обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика, а именно по фактическим обстоятельствам и можно достигнуть соглашения с налоговой службой.

Соотношение налоговой медиации с обязательным досудебным порядком по налоговым спорам

Предлагается закрепить право налогоплательщика подавать заявление об обращении к процедуре медиации *на этапе рассмотрения материалов* налоговой проверки руководителем налогового органа *и на этапе административного обжалования* решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности в вышестоящий налоговый орган. Наиболее эффективным видится проведение медиации на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки, т.к. это позволит выносить решение по результатам налоговой проверки, учитывая достигнутое медиативное соглашение, что приведет к уменьшению количества возникающих споров.

При этом если медиация была проведена на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки, и медиативное соглашение не было достигнуто, то *за налогоплательщиком сохраняется обязанность по соблюдению обязательного досудебного порядка* как условия реализации права на предъявление иска.

Если же медиация проводилась на этапе административного обжалования и была прекращена без достижения соглашения, то вышестоящий налоговый орган должен рассмотреть жалобу налогоплательщика по существу и вынести решение по жалобе. Подача заявления об обращении к процедуре медиации должно стать основанием для приостановления рассмотрения административной жалобы.

Аналогичный изложенному подход применяется в Нидерландах и США (в Бельгии обратиться к процедуре медиации возможно только на этапе обязательного административного обжалования решения налогового органа). Так, в США для урегулирования разногласий, возникающих *на стадии оценки* (examination) проводится Fast Track Settlement (FTS), срок которой составляет 60-120 дней. Если в результате медиации какой-либо вопрос не был урегулирован сторонами или медиация была прекращена по инициативе одной из сторон, то налогоплательщик сохраняет *право* на обжалование (в США нет обязательного досудебного порядка по налоговым спорам) неурегулированного вопроса в административном порядке. *На стадии административного обжалования* (objection stage) для всех категорий налогоплательщиков доступно проведение в течение 60-90 дней Post-Appeals Mediation (PAM). При этом PAM не может быть проведена по вопросу, который уже был предметом обсуждения в FTS на стадии examination.

Источники и литература

- 1) Deloitte Legal. Mediation can get things moving 2019: «HMRC has made Alternative Dispute Resolution available to all disputes and taxpayers»
- 2) Diana van Haut. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? World Tax Journal, February 2018. P.72: «In 1999 Canada started a pilot project to test mediation in federal income tax disputes»