МЕДИАЦИЯ КАК АЛЬТЕРНАТИВНАЯ ФОРМА ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО СПОРА: ДОКТРИНАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ И ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА*

Л.Л. Арзуманова

Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА),
г. Москва, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
10 марта 2021 г.
Дата принятия в печать –
20 июня 2021 г.
Дата онлайн-размещения –
20 сентября 2021 г.

Ключевые слова

Медиация, досудебное урегулирование спора, налоговый спор, обжалование решения (действия) налогового органа, налоговое право, налоговая медиация, альтернативные способы урегулирования споров

Предметом исследования является изучение процедуры проведения медиации и встраивание медиативных техник в специфическую область отношений, участниками которых являются налоговый орган и налогоплательщик. На примере налоговой медиации в процессе изучения эмпирического материала, а именно официальных данных, опубликованных налоговым органом, в части количества споров, рассмотренных в течение последних трех лет, было проанализировано, насколько действующий механизм досудебного урегулирования споров, установленный в Налоговом кодексе РФ, не соотносится с техниками медиативного процесса. Отмечено, что, поскольку в настоящее время не распространена практика применения медиативных сессий, то возникает большое количество спорных вопросов относительно процедуры проведения медиаций, возможности участия фискального органа, определения категорий споров, в которых могут быть применены медиативные техники.

MEDIATION AS AN ALTERNATIVE FORM OF PRE-TRIAL SETTLEMENT OF A TAX DISPUTE: DOCTRINAL APPROACHES AND LAW ENFORCEMENT PRACTICE**

Lana L. Arzumanova

Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russia

Article info

Received –
2021 March 10
Accepted –
2021 June 20
Available online –
2021 September 20

Keywords

Mediation, pre-trial settlement of a dispute, tax dispute, tax appeal, tax law, tax mediation, alternative methods of dispute settlement

The subject of research is the study of mediation procedure and embedding of mediation techniques in such a specific area of relations, the participants of which are the tax authority and the taxpayer. The settlement of tax disputes is quite understandable, since this mechanism allows to keep an economic entity on the market, on the one hand, and to replenish the state budget on the other.

The purpose of the article is to confirm or disprove hypothesis that the current mechanism of pre-trial settlement of disputes established in the Russian Tax Code does not correspond to the techniques of the mediation process.

The methodological basis of the research was formed by general scientific methods of cognition, which include the principles of objectivity and system analysis of the information collected during preparation of the publication. At the same time private scientific methods were also used in the work, including descriptive and comparative legal methods, which made it possible to use the practices of foreign states in terms of the use of mediation procedures. The author analyzes the official data published by the tax authority, regarding the number of disputes considered over the period of the past three years.

* Научное исследование выполнено в рамках государственного задания № 075-00998-21-00 от 22.12.2020 г. Номер темы: FSMW-2020-0030 «Трансформация российского права в условиях больших вызовов: теоретико-прикладные основы».

** The article was carried out within the framework of the state task 075-00293-20-02 of 25.05.2020. Transformation of Russian Law in the context of big challenges: Theoretical and applied foundations. Topic number – FSMW-2020-0030.

The main scientific results, scope of application. The study made it possible to gain new knowledge in the field of legal regulation of mediation. The presented foreign experience demonstrates that at present Russia is only at the stage of formation of mediation. Most people do not yet understand what exactly the advantages of mediation. The existing procedure for the judicial settlement of a dispute attracts its participants due to the fact that the current state fees are very low compared to their foreign counterparts. All kinds of legislative transformations lead to an ambiguous interpretation of legal norms, which often defy literal interpretation, followed by conflicts in law enforcement. Since the practice of using mediation sessions is not widespread at present, a large number of debatable questions arise about the procedure for conducting mediation, the possibility of fiscal body participation, determining the categories of disputes in which negotiation techniques can be applied.

Conclusions. Mediation is a systemic process that allows constructive negotiations between the parties involved in the dispute in order to resolve the problem and possibly reach an agreement on the settlement of the dispute. At the same time, it is emphasized that the lack of law enforcement practice complicates the process of researching the institution of tax mediation. The role of a mediator in legal relations (with the tax authority as a participant) is a person who must create a constructive atmosphere for discussing the conflict; adhere to the principles of mediation; assist in finding solutions without expressing his opinion on the agenda. This role of mediator is not adequately reflected in the legislation in relation to tax disputes.

1. Введение

Законодательство в сфере налогообложения – одно из наиболее динамично развивающихся направлений правового регулирования нашего государства. Ярким примером тому стали последние нормативные преобразования налогового закона и диджитализация налоговых правоотношений.

Отчасти, совершенствованию правоприменительной налоговой практики способствуют коллизии, которые образуются при проведении налоговых проверок, в том числе на стадии их обжалования в судебных инстанциях. Безусловно, ввиду того, что природа самих налоговых правоотношений представляет собой зыбкую материю, где публичные интересы превагируют над частными, то налогоплательщики ориентированы к минимизации налогооблагаемой базы и, как следствие, платежей в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, что, в свою очередь, может быть выражено как посредством использования легальных способов оптимизации налогообложения, так и неправовых форм такого взаимодействия.

Ключевыми в осознании всей актуальности проблемы являются данные статистики, проводимых налоговыми органами выездных проверок, ко-

личество которых в разы уменьшилось за последние три года. Например, по официальным данным, их количество с 20 тыс. упало до 9 тыс., при этом средняя сумма доначисления на одну проверку выросла почти в два раза – с 15,4 млн руб. (2017 г.) до 33,5 млн руб. (2019 г.).

Так, по данным ФНС России, количество жалоб, которые были рассмотрены налоговыми органами, за 2019 г. снизилось на 7,9 % по сравнению с 2018 г. Отмечается, что было снижено и число жалоб, поданных на решения, вынесенные по итогам проведения налоговых проверок на 28,2 %¹.

Прогресс в сторону снижения нагрузки по налоговым спорам наблюдался и в 2020 г., что продемонстрировали следующие показатели: количество жалоб налогоплательщиков снизилось на 17,4 %, а рассмотренных – на 14,8 %. В целом же на 32 % меньше стало и решений судов первой инстанции, которые рассматривали заявления по налоговым спорам, уже прошедшим досудебное урегулирование².

Таким образом, проверки фискального органа стали демонстрировать более точечный подход к отбору объектов контроля, включая стадию предпроверочных контрольных мероприятий для сбора более полноценной и выверенной информации о

¹ Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2019 год // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. 06.03.2020. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9653808/.

² Подведены итоги досудебного урегулирования споров за 2020 год. // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. 20.02.2021. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/10574446/.

налогоплательщике. Так, внедрение программы АСК НДС-2 устанавливает расхождения по уплате налога, и каждому такому налогоплательщику может быть присвоен уровень риска. Начиная с этого момента в отношении такого плательщика начинают проводить другие способы налогового контроля в отношении тех операций хозяйственной деятельности, которые, по мнению налоговой, носят сомнительный характер (опрос, запрос в кредитные учреждения и ИФНС по месту регистрации контрагентов и пр.). По итогам таких действий составляется комиссионный акт с расчетом суммы недоимки налогов в бюджет. С момента передачи акта у проверяемого возникает возможность в добровольном порядке погасить возникшую недоимку или предоставить развернутое мотивированное возражение на него.

Такой подход обосновывает целесообразность налаживания коммуникации с налоговыми органами уже на стадии предпроверочных и проверочных мероприятий, когда еще есть возможность договориться по сумме недоимки.

Медиативная сессия может быть полезна в решении следующих задач:

- минимизирование имущественных потерь за счет эффективного перераспределения налоговой нагрузки;
- налаживание более конструктивного диалога с налоговыми органами;
- выявление налоговых рисков на ранней стадии для того, чтобы предпринять усилия по их нейтрализации;
- непривлечение налогоплательщика к санкциям;
- экономия различных ресурсов плательщика [1–4].

Итак, в современных экономических реалиях, с учетом поэтапной цифровизации каждой сферы общественного развития, активного взаимодействия участников налоговых правоотношений, появления всё новых форм правового регулирования, большое значение приобретают новые, так называемые альтернативные способы урегулирования потенциальных и реальных споров как между субъектами экономической деятельности, так и в ситуации обжалования последними решений, действий (бездействия) контролирующих со стороны государства органов. Именно данный аспект стал приобретать актуальность в публичной повестке последних лет.

2. Постановка проблемы

Появление усовершенствованных форм урегулирования налоговых споров вполне объяснимо, по-

скольку такой механизм позволяет, с одной стороны, сохранить на рынке хозяйствующего субъекта, а с другой, одновременно пополнить государственную казну. Вполне объяснимы и ситуации, приводящие к возникновению спора, поскольку любые законодательные преобразования, которые в рассматриваемой области изобилуют, приводят к неоднозначному толкованию правовых норм, зачастую неподдающихся буквальному пониманию, вследствие чего возникают коллизии в правоприменении [5–10]. И, как отмечалось выше, желание налогоплательщика снизить свою налоговую нагрузку создает конфликт интересов между публичными и частными субъектами.

Осознавая эту реальность, налоговые органы разработали механизм досудебного урегулирования налоговых споров как форму альтернативного урегулирования конфликтных ситуаций. Однако, практика показала, что одномоментного оттока жалоб в судебные органы не произошло. Более того, это не наблюдается и в настоящее время. В этой связи представляется, что институт альтернативного урегулирования должен совершенствоваться, выходить за рамки традиционного обжалования решений (действий) в вышестоящие налоговые органы. Здесь представляется возможным рекомендовать использование отработанных на других направлениях общественных отношений способов, которые позволят минимизировать процедурные и временные затраты и привести к погашению конфликтной ситуации. Речь идет о такой форме, как медиация – ее применение при разрешении публично-правовых споров позволит способствовать снижению градуса конфликта между сторонами, поскольку спор будет разрешаться не посредством высказывания жесткой позиции каждой из сторон, а в ходе переговорного процесса, когда участники смогут по-настоящему услышать друг друга, а решение будет принято не должностным лицом единолично, с учетом представленных каждой из сторон доказательств, что даже на досудебной стадии напоминает судебный процесс, а приниматься сторонами в кооперации.

В этой связи предлагается поддержать М.В. Аракелову, которая представила определение понятия «альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», под которыми рассматривает основанную на инициативном использовании налогообязанными лицами систему правовых способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового

спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд [11, с. 8].

Представленное определение вполне можно отнести не только к прописанному формату досудебного урегулирования налоговых споров, а именно процедуре обжалования актов налоговых органов, предусмотренной разделом VII НК РФ³, но и другим формам, в том числе медиации налоговых споров, которая стала возможна после принятия Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 197-ФЗ⁴, которым в ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ (далее – Закон о медиации)⁵ внесены изменения, касающиеся возможности применения процедуры медиации к спорам, вытекающим из административных и иных публичных правоотношений.

Возвращаясь к понятию альтернативных форм досудебного урегулирования налоговых споров, М.В. Аракелова акцентирует внимание на том, что в основе представленного ею определения положена категория «спор», поскольку заявленный институт изучает вопросы природы возникновения и разрешения уже сложившегося конфликта или обстоятельств, которые могут способствовать его возникновению. Здесь же она обосновывает, что в классическом понимании налоговый спор – это уже наличие конфликтной ситуации.

В развитие мыслей автора представляется возможным подчеркнуть, что сам Закон о медиации, как и процессуальные нормы, в частности судебные примирительные процедуры, закрепленные в гл. 14.1 Гражданского процессуального кодекса РФ (ст. 153.6) и гл. 15 Арбитражного процессуального кодекса РФ (ст. 138.5), позволяют в качестве одного из видов примирительных процедур использовать медиацию. Таким образом, понятие налогового спора здесь можно рассматривать не только в традиционном его понимании, как предлагается М.В. Аракеловой, но и в более широком значении, т. е. когда еще возникают предпосылки к его возникновению, а именно: по результатам проведенных предпроче-

рочных или проверочных мероприятий и далее уже в момент вынесения решения, совершения действий (бездействий) и вовлечения налогоплательщика в процедуру обжалования, включая судебную стадию. Такой вывод напрашивается ввиду того, что прибегнуть к медиации Закон о медиации разрешает на любом этапе конфликта: на его начальной стадии, в процессе досудебного обжалования и в ходе судебных слушаний.

Также с 28 июля 2020 г. вступило в силу Постановление Правительства РФ от 24 июля 2020 г. № 1108 (далее – Постановление № 1108)⁶, которым в порядке эксперимента введена процедура досудебного обжалования решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) его должностных лиц. В указанный документ Постановлением Правительства РФ от 5 декабря 2020 г. № 2029⁷ были внесены изменения, касающиеся включения ФНС в состав участников, на которых распространяется действие этого механизма. Постановлением № 1108 утверждено Положение о порядке проведения досудебного обжалования.

В частности, в п. 2 представлено понятие досудебного обжалования решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) его должностных лиц, которое предлагается рассматривать как процедуру разрешения спора с контролируемым лицом, осуществляемая органом, уполномоченным на рассмотрение жалобы контролируемого лица.

В то же время в Законе о медиации раскрывается цель его создания, из которой следует, что в основе положена организация правовых условий для применения альтернативной процедуры урегулирования споров с участием в качестве посредника независимого лица – медиатора, содействия развитию партнерских деловых отношений и формировании этики делового оборота, гармонизации социальных отношений (ч. 1 ст. 1).

Наконец, в науке налогового права представлено авторское определение «процедуры досудеб-

³ Налоговый кодекс РФ (часть I) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁴ Федеральный закон от 26 июля 2019 г. № 197-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2019. № 30. Ст. 4099.

⁵ Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 31. Ст. 4162.

⁶ Постановление Правительства РФ от 24 июля 2020 г. № 1108 «О проведении на территории Российской Федерации эксперимента по досудебному обжалованию решений контрольного (надзорного) органа, действий (бездействия) его должностных лиц» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2020. № 31 (ч. II). Ст. 5186.

⁷ Постановление Правительства от 5 декабря 2020 г. № 2029 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 24 июля 2020 г. № 1108» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2020. № 51. Ст. 8436.

ного урегулирования налоговых споров как самостоятельной стадии налогового процесса, под которой предлагается понимать последовательно осуществляемые взаимосвязанные процедуры, имеющие целью предотвращение возникновения и (или) последующее урегулирование возникающих между налоговыми органами и налогоплательщиками разногласий, связанных с полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов), объемов прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов без обращения в суд» [11, с. 9].

В то же время М.В. Аракелова, проводя исследование в рассматриваемой области знаний и изучая вопросы исторических предпосылок становления и последующего развития процедуры медиации как общемирового тренда в юридической среде, делает вывод о том, что использование института медиации только в области гражданско-правовых отношений значительно ограничивает сферу альтернативных налоговых процедур по урегулированию споров. Поддерживая в целом идею применения медиации при разрешении налоговых конфликтов в рамках «...качественно построенной и эффективно функционирующей системы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков», представлен вывод, что «не наступает дисбаланса интересов частных и публичных участников споров» [11, с. 11].

Таким образом, анализ законодательной базы и доктрины позволяет заключить, что понятия досудебных и альтернативных форм урегулирования споров рассматриваются как часть и общее, где категория «альтернативные способы урегулирования конфликтов» является общим (родовым) понятием и используется в более широком смысле, предполагающем возможность обжалования не только в вышестоящий налоговый орган, но и предусматривающем возможность обращения к независимому посреднику, а «досудебные» – означает лишь возможность обращения с жалобой в вышестоящий контролирующий орган.

Возвращаясь к вопросу о разрешении конфликтов, возникающих между фискальным органом и подконтрольным ему плательщиком, можно обратиться к опыту МИФНС России № 21 и ООО «Риф», между которыми было достигнуто согласие об уточнении налоговых обязательств налогоплательщика и уплаты соответствующих сумм налогов в удобные для плательщика сроки. Такой договоренности

между сторонами предшествовала процедура проведения медиации, которая в пилотном режиме запущена в г. Санкт-Петербурге, где в настоящее время апробируется построение новой системы взаимоотношений между налоговыми органами и представителями бизнес-сообщества посредством урегулирования налоговых конфликтов в ходе проведения медиативных сессий.

Представители налогового органа, принявшего участие в таком формате рассмотрения спора, положительно отзывались о его результатах, указывая на то, что «...одним из новых механизмов контрольно-аналитической работы может стать процедура медиации в досудебном порядке. Суть механизма медиации заключается в привлечении третьей стороны (медиатора) – независимого эксперта, который помогает сторонам выработать определенное соглашение по спору (в данном случае по претензиям налоговой службы в отношении хозяйственной деятельности организации), при этом стороны полностью контролируют процесс принятия решения по урегулированию спора и условия его разрешения»⁸.

Итак, применение процедуры медиации позволило решить две фундаментальные задачи, которые возникают в любом налоговом споре:

- сохранить на рынке экономический субъект;
- восполнить бюджетные убытки.

Одновременно такой процесс минимизировал различные риски, включая потери временного, финансового, эмоционально-психологического и трудового свойства.

3. Медиация как способ эффективной коммуникации

Первые упоминания применения процедуры медиации относятся к середине 1970-х гг., когда в США появился термин «альтернативное разрешение споров». В момент формирования этой категории медиация представляла собой неформальную процедуру, к которой прибегали стороны лишь по собственной инициативе, но после ситуация стала кардинально меняться, толчок этому дали представители судебной и правовой системы, в частности Франк Зандер. Именно он предложил концепцию «судов с множеством дверей» (*Multidoor Court House*).

Для наилучшего понимания, что же представляет собой медиация, предлагается обратиться к публикации Х. Бесемера, где говорится о том, что дословно медиация переводится как посредничество.

⁸ Медиация – новое слово в налоговом контроле // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. 16.11.2020. URL:

https://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/ (дата обращения: 19.11.2020).

Медиаторы-посредники помогают спорящим найти взаимоприемлемое решение их проблем [12, с. 14].

На практике медиатор – это лицо, в чьи полномочия не входит вынесение решения, а только создание предпосылок для активного участия сторон процесса в разработке взаимовыгодных итоговых договоренностей. А так как сделать это стороны без участия посредника не могут, в том числе и потому, что не слышат доводов друг друга, а исходят из той позиции, которую заняли на стадии начала конфликта, то им необходим медиатор, который выстроит между участниками конструктивный формат общения, позволив им прийти к разрешению спорной ситуации.

Очень важно понимать, что технически проведение медиации возможно при условии соблюдения следующих требований:

- наличия самого медиатора;
- реального желания сторон принять участие в процедуре;
- неформального диалога между субъектами процесса.

В российской правовой доктрине можно найти понятие переговоров, которые рассматриваются как «обсуждение, осуществляемое напрямую, то есть без участия третьего лица, посредника или медиатора, направленное на принятие совместного решения, способного урегулировать имеющиеся разногласия» [13, с. 165], или «форма реализации конкретной задачи посредством установления доверительных отношений, сформированных в результате взаимного понимания ситуации и обоюдного желания ее положительного исхода» [14, с. 184].

В науке также раскрывается понятие медиации, которую предлагается рассматривать как «путь к осмысленному взаимоприемлемому решению, основанному на консенсусе между сторонами, вовлеченными в спор» [15, с. 4].

В то же время в переговорном процессе важной фигурой, безусловно, является медиатор, т. е. лицо, не заинтересованное в конфликте и оказывающее конфликтующим сторонам помощь в том, чтобы выработать определенное взаимоприемлемое соглашение по спору. Здесь важно подчеркнуть, что непосредственно стороны процесса контролируют принятие по нему окончательного решения [16–20].

В продолжение этих мыслей можно подчеркнуть, что в медиативном процессе стороны добро-

вольно становятся участниками и совместными усилиями предлагают решения, которые обладают вариативностью.

Условием реализации эффективной коммуникации являются руководящие принципы, которых придерживается медиатор и мониторинг за соблюдением которых участниками процесса осуществляет посредник:

1. Добровольность для сторон процесса и медиатора, означающая, что все принимают участие в процедуре урегулирования спора без принуждения и самостоятельно. Данный принцип позволяет каждому выйти из процедуры на любом этапе ее проведения без объяснения обстоятельств.

2. Конфиденциальность, гарантирующая сторонам уверенность в том, что ни медиатор, ни сами стороны не вправе разглашать информацию, полученную в ходе процедуры, третьим лицам.

3. Сотрудничество и равноправие сторон. В процессе медиации каждый из участников совместно с медиатором находится в постоянном взаимодействии и наделен равным объемом прав.

4. Прозрачность процедуры, предполагающая возможность ознакомления с принципами ее проведения, этапами и правами участников, а также последствиями принятого им решения до начала самой процедуры.

5. Нейтральность посредника предполагает, что медиатор должен быть независим от других действующих в процессе лиц. Для реализации этого принципа можно воспользоваться принципом защиты от предложения о пристрастности. Если медиатор не может придерживаться такого подхода, то он обязан отвести свою кандидатуру, по сути отказаться от участия в сессиях.

Анализируя принципы проведения медиации, следует отметить, что Министерством юстиции РФ подготовлен для обсуждения проект Федерального закона «Об урегулировании споров с участием посредника (медиатора) в Российской Федерации» (далее – Законопроект)⁹, где принцип конфиденциальности звучит в следующей редакции: «профессиональная тайна медиатора».

Одновременно из ст. 6 Законопроекта выпал один из ключевых принципов, создающих условия для открытого диалога сторон в процессе поиска решения, – добровольность.

⁹ См.: Дубинина Ю. Без права на деятельность медиатора? // Адвокатская газета. 2020. 8 окт. URL: [https://](https://www.advgazeta.ru/mneniya/bez-prava-na-deyatelnost-mediatora/)

www.advgazeta.ru/mneniya/bez-prava-na-deyatelnost-mediatora/.

Действительно, в Законопроекте предусмотрены случаи проведения обязательной медиации, но и при такой постановке вопроса обязать стороны разрешить конфликт ни медиатор, ни участники не могут.

Таким образом, при условии входа в медиации как обязательную стадию урегулирования конфликта у каждой из сторон останется право выхода из нее на любом этапе. Следовательно, принцип добровольности фактически будет сохранен.

Одновременно, поскольку речь в статье идет о налоговой медиации, важно отметить, что проблемной зоной могут стать регламенты ФНС, которые не позволяют инспекторам возможности проявлять гибкость при общении с налогоплательщиком. Действующий механизм заключения мировых соглашений, который максимально позволяет сторонам соблюсти обоюдные интересы, по сути, являются судебной процедурой, поскольку подлежат обязательному утверждению в арбитражных судах.

В настоящее время процедура проведения медиаций по налоговым спорам не формализована и при ее проведении налоговый орган использует внутренние регламенты, хотя уже ведется работа по подготовке предложений для ее популяризации. Такая работа в настоящее время будет носить поэтапный формат, поскольку не понятны риски, не закреплена ответственность за неисполнение медиативных соглашений, стоимость ее проведения.

4. Зарубежные практики

В отличие от правоприменительной практики в сфере медиации, а тем более налоговой, за рубежом применение медиативных процедур позволило сформировать эффективную практику.

Например, в США создание механизма разрешения налоговых споров сводилось к совершенствованию порядка их рассмотрения на досудебном этапе, что позволило обеспечить добровольное сотрудничество сторон с учетом баланса интересов фискального органа и налогоплательщика.

По Закону США 1998 г. «О реформе Службы внутренних доходов» был разработан комплекс мероприятий по внедрению альтернативных способов урегулирования налоговых споров на этапе их рассмотрения в порядке административного производства. В основе перехода от рассмотрения споров исключительно контрольными органами в пользу медиации стало желание оперативно решить назревший конфликт между налогоплательщиком и налоговым органом с участием уполномоченного лица, обеспечивающего его справедливое и беспристрастное рассмотрение [14].

В таком процессе на посредника возложена задача контролировать соблюдение законности в действиях налогового органа. В то же время медиативное соглашение, подписанное сторонами, не может быть пересмотрено в судебном порядке, что способствует повышению уровня доверия участников. Такой практикой похвалиться в настоящее время мы не можем, однако в Законопроекте предусмотрено, что соглашение, достигнутое по результатам медиации, в случае его нотариального удостоверения будет носить силу исполнительного документа (ч. 5 ст. 20).

В США более 90 % разбирательств не «доходят» до судов, а адвокаты присутствуют на медиативных переговорах, поскольку альтернативные механизмы являются обязательной практикой. Любопытно, что в штате Калифорния судья наделен правом проводить переговоры со сторонами в целях мирного разрешения спора, в первую очередь это касается предпринимательской сферы. В случае, если конфликт не будет устранен, то судья берет на себя полномочия по самостоятельному разрешению спора между сторонами, с учетом их ранее высказанного мнения (позиций сторон) [21].

В Великобритании долгий период институт посредничества применялся исключительно для разрешения коммерческих споров [22], а начиная с 1999 г., после «Реформы Вульфа», направленной на упрощение гражданских судебных процессов, стал применяться шире. Именно с этого момента стороны стали рассматривать альтернативные приемы разрешения споров как до обращения в суд, так и на протяжении всего спора. Более того, если судом установлено, что одна из сторон не пыталась разрешить спор альтернативным способом, то суд правомочен самостоятельно распорядиться, чтобы такая сторона оплатила некоторые или все судебные издержки своего оппонента, независимо от того, выиграли ли они в основном иске. Тем самым судебные органы сподвигают участников процесса к использованию более мягких процедур урегулирования конфликтов, что сделало привлекательной процедуру медиации.

Практика различных государств по вопросу организации медиативных сессий абсолютно разная. Однако, общая тенденция такова, что всё больше государств видят потребность в развитии переговорного процесса, более того, рассматривают ее в качестве обязательной досудебной стадии.

В Китае, например, уже более 3,5 млн медиаторов [23], в то время как в Нидерландах снова решили обратиться к идее возвращения института посредни-

чества. В такой ситуации судьи стали прилагать дополнительные усилия, чтобы предпринимательское сообщество стало применять процедуру медиации для разрешения любых конфликтных ситуаций [23].

В Венгрии принято проводить переговорный процесс в присутствии двух экспертов: психолога и юриста, – каждый из которых наделен соответствующими правами в ходе проведения процедуры. В Португалии правоприменительная практика идет по пути привлечения еще одного эксперта в той области знаний, для оказания профессиональной помощи в которой был приглашен медиатор, т. е. роль переговорщика и специалиста в определенной сфере общественных отношений разделена между двумя субъектами. Представляется, что такой подход обеспечивает возможность договориться сторонам конфликта и разрешить спор с учетом всех правовых последствий, по сути, визуализировать реальность принятых договоренностей.

5. Выводы и предложения

1. К сожалению, процедура проведения медиативных сессий в России не столь популярна, в большинстве случаев ввиду того, что многие вообще не имеют представления о ней или их представления о переговорном процессе носят абстрактный характер. Представляется, что эту проблему можно разрешить посредством проведения комплексных (на стыке медиации и конкретной сферы регулирования, в которой возникает конфликт) научно-практических исследований, которые позволят, во-первых, популяризировать медиацию как институт досудебного урегулирования спора, а во-вторых, понять потребности бизнеса и частного сектора в разрешении конфликтных ситуаций.

2. Процедура медиации – системный процесс, позволяющий обеспечить ведение конструктивных переговоров между вовлеченными в спор сторонами с целью разрешения проблемы и возможного достижения соглашения об урегулировании спора. Ведение процедуры осуществляет нейтральное беспристрастное лицо – медиатор.

3. Следует констатировать (принять за основу), что медиатор – это посредник, в чьи функции входит налаживание эффективной коммуникации между спорящими субъектами. При этом он должен следовать принципам проведения сессий, не нарушая их. В противном случае подорвется доверие потребителей этих услуг к качеству медиативного процесса.

4. Важным в этой цепочке отношений представляется ориентированность участников (прежде всего

сторон конфликта) на мирное урегулирование спора совместными усилиями и поиска взаимоприемлемого выхода из сложившейся ситуации.

5. Отсутствие достаточной правоприменительной практики, включая данных о заключенных медиативных соглашениях, затрудняет процесс исследования данного института. Однако, возможность участия в этой процедуре органов государственной власти и местного самоуправления, в частности налоговых структур, позволит вести учет заключенных соглашений и сформировать определенную практику категорий споров, безусловно, с учетом соблюдения принципа конфиденциальности (профессиональной тайны аудитора).

6. По вопросу о месте налоговой медиации в системе досудебного урегулирования споров следует отметить, что, с учетом признания альтернативности более широким понятием, чем досудебное обжалование, говорить о включении медиации в институт досудебного обжалования споров преждевременно. Более того, представляется, что для начала необходимо «обкатать» эту процедуру и лишь впоследствии включать ее в качестве института налогового права.

7. Поскольку государство понимает всю важность формирования доверительного климата в отношениях с субъектами экономической деятельности, то переход на такую форму взаимодействия лишь укрепит позиции государственного аппарата среди налогоплательщиков.

8. Наконец, важно понимать роль медиатора в этих правоотношениях, который должен:

- создавать комфортную для ее участников атмосферу;
- придерживаться принципов нейтральности, беспристрастности и непредвзятости;
- обеспечивать равноправие сторон в ходе проведения медиации;
- налаживать коммуникацию в общении сторон;
- содействовать в поиске решений, не высказывая свое суждение по повестке.

Безусловно, что первоочередным видится популяризация процедуры медиации в публично-правовых спорах, что повысит доверие к власти и снимет излишнюю нагрузку с судебной системы. Решив эту задачу, можно будет перейти к формулированию соответствующих норм, закрепив их в НК РФ, устанавливающих право обращаться к медиации и описать процедурные особенности ее проведения в налоговых спорах.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Bragge J. Premediation analysis of the energy taxation dispute in Finland / J. Bragge // *European Journal of Operational Research*. – 2001. – Vol. 132, iss. 1. – P. 1–16.
2. Cavalcante L. E. Mediation of reading and alterity in literary education / L. E. Cavalcante // *Informacao e Sociedade*. – 2021. – Vol. 30, iss. 4. – Art. 57262.
3. Iwanowski Z. W. Colombia: Peace process and challenges in the post-conflict period / Z. W. Iwanowski // *World Economy and International Relations*. – 2020. – Vol. 64, iss. 1. – P. 110–118.
4. Tong D. Y. K. Negative opinion of company environment mediates career choice of Accountancy students / D. Y. K. Tong, X. F. Tong // *Education and Training*. – 2012. – Vol. 54, iss. 6. – P. 534–557.
5. Артемов Н. М. Ответственность за нарушение финансового законодательства: уголовно-правая и криминологическая характеристики преступлений, совершаемых в финансовой сфере / Н. М. Артемов, Л. Л. Арзуманова, О. В. Болтинова, С. Я. Саламова, А. А. Ситник, Чо Ын Джин // *Всероссийский криминологический журнал*. – 2017. – Т. 11, № 4. – С. 717–730. – DOI: 10.17150/2500-4255.2017.11(4).717-730.
6. Gracheva E. Y. Tax privileges as a stimulating tool of Megascience projects / E. Y. Gracheva, L. L. Arzumanova, O. V. Boltinova, A. A. Sitnik // *Journal of Physics: Conference Series*. – 2020. – Vol. 1685 : Personnel training and legal support for the implementation of research projects of the MegaScience class 25 June 2020, Moscow, Russian Federation. – Art. 012010. – DOI: 10.1088/1742-6596/1685/1/012010.
7. Farrar J. Trust and compliance effects of taxpayer identity theft: A moderated mediation analysis / J. Farrar, C. Hausserman, O. Pinto // *Journal of the American Taxation Association*. – 2020. – Vol. 42, iss. 1. – P. 57–77.
8. Mao C.-W. Moderated mediation effects of corporate social responsibility performance on tax avoidance: evidence from China / C.-W. Mao, W.-C. Wu // *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*. – 2019. – Vol. 26, iss. 1–2. – P. 90–107.
9. Salhi B. The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance and tax avoidance: UK common law versus French civil law / B. Salhi, R. Riguen, M. Kachouri // *Social Responsibility Journal*. – 2020. – Vol. 16, iss. 8. – P. 1149–1168.
10. Razakova D. I. The role and significance of tax incentives in the business activity of entrepreneurs and increasing the country budget: Mediating role of supply chain management / D. I. Razakova, S. K. Nuryanova, M. M. Khalitova, S. S. Tamenova, U. M. Iskakov, M. Konyrbekov // *International Journal of Supply Chain Management*. – 2020. – Vol. 9, iss. 2. – P. 815–821.
11. Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. В. Аракелова. – М., 2017. – 26 с.
12. Бесемер Х. Медиация. Посредничество в конфликтах / Х. Бесемер ; пер. с нем. Н. В. Маловой. – Калуга : Духовное познание, 2004. – 176 с.
13. Ерохина Е. В. Переговоры как один из способов альтернативного разрешения гражданско-правовых споров / Е. В. Ерохина // *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция*. – 2014. – № 4. – С. 165–170.
14. Алексеева Т. В. К вопросу об интеграции третейского разбирательства и переговоров как институтов альтернативного разрешения споров в правовой среде современной России / Т. В. Алексеева // *Юридическая наука*. – 2015. – № 4. – С. 180–186.
15. Шамликашвили Ц. Основы медиации как процедуры урегулирования споров : учеб. пособие / Ц. Шамликашвили. – М. : Межрегион. центр управлен. и полит. консультирования, 2013. – 128 с.
16. Даниелян А. О. Медиация в России: проблемы и перспективы его развития / А. О. Даниелян // *Интерактивная наука*. – 2019. – № 10 (44). – С. 63–64. – DOI: 10.21661/r-508257.
17. Иванова Е. Н. Медиация, трансформирующая мышление / Е. Н. Иванова, Е. И. Наумова, И. С. Лысенко // *Конфликтология*. – 2019. – Т. 14, № 2. – С. 177–189.
18. Шакиров С. Е. Медиация как новый фактор развития модернизации общественного сознания / С. Е. Шакиров, Т. Дронзина // *Вестник Карагандинского университета. Серия: История, философия*. – 2019. – Т. 93, № 1. – С. 122–128.
19. Шамликашвили Ц. А. Качества специалиста по урегулированию споров в представленных потенциальных потребителей такого рода услуг и медиаторов / Ц. А. Шамликашвили, С. В. Харитонов // *Глобальный научный потенциал*. – 2014. – № 10 (43). – С. 122–124.

20. Radvan M. System of Tax Law / M. Radvan // System of Financial Law: System of Tax Law : Conference Proceedings / ed. M. Radvan. – Brno : Masaryk University, 2015. – P. 18–28. – (Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia ; file no. 515).

21. Rashid Khan H. U. Financial management of natural resource market: Long-run and inter-temporal (forecast) relationship / H. U. Rashid Khan, K. Zaman, B. Usman, A. A. Nassani, A. M. Aldakhil, M. M. Qazi Abro // Resources Policy. – 2019. – Vol. 63. – Art. 101452.

22. Salhi B. Correspondence The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance and tax avoidance: UK common law versus French civil law / B. Salhi, R. Riguen, M. Kachouri, A. Jarboui // Social Responsibility Journal. – 2019. – Vol. 16, iss. 8. – P. 1149–1168.

23. Lijiang Z. Chinese practice in public international law: 2013 / Z. Lijiang // Chinese Journal of International Law. – 2014. – Vol. 13, iss. 2. – P. 395–454.

REFERENCES

1. Bragge J. Premediation analysis of the energy taxation dispute in Finland. *European Journal of Operational Research*, 2001, vol. 132, iss. 1, pp. 1–16.

2. Cavalcante L.E. Mediation of reading and alterity in literary education. *Informacao e Sociedade*, 2021, vol. 30, iss. 4, art. 57262.

3. Iwanowski Z.W. Colombia: Peace process and challenges in the post-conflict period. *World Economy and International Relations*, 2020, vol. 64, iss. 1, pp. 110–118.

4. Tong D.Y.K., Tong X.F. Negative opinion of company environment mediates career choice of Accountancy students. *Education and Training*, 2012, vol. 54, iss. 6, pp. 534–557.

5. Artemov N.M., Arzumanova L.L., Boltinova O.V., Salamova S.Ya., Sitnik A.A., Cho Eun Jin. Liability for violating financial legislation: criminal law and criminological characteristics of financial crimes. *Vserossiiskii kriminologicheskii zhurnal = Russian Journal of Criminology*, 2017, vol. 11, no. 4, pp. 717–730. DOI: 10.17150/2500-4255.2017.11(4). 717-730. (In Russ.).

6. Gracheva E.Y., Arzumanova L.L., Boltinova O.V., Sitnik A.A. Tax privileges as a stimulating tool of Megascience projects. *Journal of Physics: Conference Series*, 2020, vol. 1685, Personnel training and legal support for the implementation of research projects of the MegaScience class 25 June 2020, Moscow, Russian Federation, art. 012010. DOI: 10.1088/1742-6596/1685/1/012010.

7. Farrar J., Hausserman C., Pinto O. Trust and compliance effects of taxpayer identity theft: A moderated mediation analysis. *Journal of the American Taxation Association*, 2020, vol. 42, iss. 1, pp. 57–77.

8. Mao C.-W., Wu W.-C. Moderated mediation effects of corporate social responsibility performance on tax avoidance: evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 2019, vol. 26, iss. 1–2, pp. 90–107.

9. Salhi B., Riguen R., Kachouri M. The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance and tax avoidance: UK common law versus French civil law. *Social Responsibility Journal*, 2020, vol. 16, iss. 8, pp. 1149–1168.

10. Razakova D.I., Nurymova S.K., Khalitova M.M., Tamenova S.S., Iskakov U.M., Konyrbekov M. The role and significance of tax incentives in the business activity of entrepreneurs and increasing the country budget: Mediating role of supply chain management. *International Journal of Supply Chain Management*, 2020, vol. 9, iss. 2, pp. 815–821.

11. Arakelova M.V. *Alternative forms of pre-trial settlement of disputes arising from tax legal relations*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2017. 26 p. (In Russ.).

12. Besemer Ch. *Mediation. Mediation in conflicts*. Kaluga, Dukhovnoe poznanie Publ., 2004. 128 p. (In Russ.).

13. Erokhina E.V. Negotiations as a way of alternative resolution of civil legal disputes. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Yurisprudentsiya = Science Journal of Volgograd State University. Jurisprudence*, 2014, no. 4, pp. 165–170. (In Russ.).

14. Alekseeva T.V. On the integration of arbitration and negotiations as institutions of alternative dispute resolution in the Legal environment of modern Russia. *Yuridicheskaya nauka = Legal Science*, 2015, no. 4, pp. 180–186. (In Russ.).

15. Shamlikashvili Ts. *Fundamentals of mediation as a dispute settlement procedure*, Textbook. Moscow, Inter-regional Center for Managerial and Political Consulting Publ., 2013. 128 p. (In Russ.).
16. Danielyan A.O. Mediation in Russia: problems and prospects of its development. *Interaktivnaya nauka = Interactive science*, 2019, no. 10 (44), pp. 63–64. DOI: 10.21661/r-508257. (In Russ.).
17. Ivanova E.N., Naumova E.I., Lysenko I.S. The mediation transforming thinking. *Konfliktologiya*, 2019, vol. 14, no. 2, pp. 177–189. (In Russ.).
18. Shakirov S.E., Dronzina T. Mediation as a new factor in the development of modernization of public consciousness. *Vestnik Karagandinskogo universiteta. Seriya: Istoriya, filosofiya = Bulletin of the Karaganda university. History. Philosophy series*, 2019, vol. 93, no. 1, pp. 122–128. (In Russ.).
19. Shamlikashvili T.A., Kharitonov S.V. Expected qualities of a dispute resolution professional as seen by mediators and potential clients of mediation services. *Global'nyi nauchnyi potentsial = Global Scientific Potential*, 2014, no. 10 (43), pp. 122–124. (In Russ.).
20. Radvan M. System of Tax Law, in: Radvan M. (ed.). *System of Financial Law: System of Tax Law*, Conference Proceedings, Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, Brno, Masaryk University Publ., 2015, pp. 18–28.
21. Rashid Khan H.U., Zaman K., Usman B., Nassani A.A., Aldakhil A.M., Qazi Abro M.M. Financial management of natural resource market: Long-run and inter-temporal (forecast) relationship. *Resources Policy*, 2019, vol. 63, art. 101452.
22. Salhi B., Riguen R., Kachouri M., Jarbouli A. Correspondence The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between governance and tax avoidance: UK common law versus French civil law. *Social Responsibility Journal*, 2019, vol. 16, iss. 8, pp. 1149–1168.
23. Lijiang Z. Chinese practice in public international law: 2013. *Chinese Journal of International Law*, 2017, vol. 13, iss. 2, pp. 395–454.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Арзуманова Лана Львовна – доктор юридических наук, доцент, медиатор, профессор кафедры финансового права
Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9
E-mail: llarzmanova@msal.ru
SPIN-код РИНЦ: 8408-2820; AuthorID: 563896

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Lana L. Arzumanova – Doctor of Law, Associate Professor, mediator; Professor, Department of Financial Law
Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia
RSCI SPIN-code: 8408-2820; AuthorID: 563896

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Арзуманова Л.Л. Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика / Л.Л. Арзуманова // *Правоприменение*. – 2021. – Т. 5, № 3. – С. 156–166. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).156-166.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Arzumanova L.L. Mediation as an alternative form of pre-trial settlement of a tax dispute: doctrinal approaches and law enforcement practice. *Pravoprime-nenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 3, pp. 156–166. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).156-166. (In Russ.).