

Александр Григорьев,  
руководитель департамента налоговых услуг и цифровых решений ФБК Legal

Глеб Кузнецов,  
юрист департамента налоговых услуг и цифровых решений ФБК Legal

## **Классическая медиация в налоговых спорах Некоторые проблемы практической реализации ее принципов**

**На протяжении последних лет в Российской Федерации проводится эксперимент по внедрению процедуры медиации в сферу налогообложения. Это вполне оправданно, с учетом того, какой эффективный инструмент для разрешения споров она представляет собой. В то же время использование медиации именно в сфере налоговых правоотношений вызывает споры как у теоретиков, так и у практиков. В настоящей статье авторами проанализирована применимость принципов медиации в сфере публичного права и сформулированы предложения по ее регулированию.**

Проблемы использования медиации в налоговых правоотношениях не раз становились предметом исследований<sup>1</sup>. Она рассматривается в качестве альтернативного способа разрешения налоговых споров, дополняющего процедуру досудебного урегулирования<sup>2</sup>. Неизбежно встает вопрос: насколько такая процедура соответствует канонам классической медиации? Попробуем ответить на него через призму принципов медиации.

### **Принцип добровольности**

С точки зрения теории права медиацию традиционно относят к неюрисдикционным формам защиты нарушенного права. Это обусловлено тем, что при реализации данной процедуры не происходит обращения сторон спора к помощи государственных органов, уполномоченных на защиту их интересов<sup>3</sup>. В итоге ни одна из сторон может в принципе не инициировать такого обращения.

Последнее является проявлением принципа диспозитивности – основополагающего начала гражданского права, которое последовательно распространяется на гражданский и арбитражный процесс. Презюмируется, что каждая из сторон свободно распоряжается своими материальными и процессуальными правами, оказывает движущее влияние на процесс, инициируя его начало или вовсе отказываясь от иска<sup>4</sup>, т.е. прекращая процедуру защиты (ч. 1 ст. 39 ГПК РФ, ч. 2 ст. 49 АПК РФ). В этом смысле принцип добровольности является продолжением принципа диспозитивности.

Зададимся вопросом: возможно ли соблюдение принципа добровольности применительно к налоговым правоотношениям?

В юридической литературе публичное правоотношение всегда понималось как властное отношение, причем под термином «власть» понималась в данном контексте именно

---

<sup>1</sup> См.: Курочкин Д.А. Налоговая медиация: опыт регулирования и применения в России // Налоговед. 2021. № 3. С. 53–63; Первухина С.И. Зарубежный опыт дифференциации процедур досудебного урегулирования налоговых споров // Арбитражный и гражданский процесс. 2017. № 8. С. 27–33 и др.

<sup>2</sup> Цветкова Е.А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. № 2. 2017. С. 62.

<sup>3</sup> Зверева Н.С. Взаимодействие альтернативных методов урегулирования споров и гражданского судопроизводства в праве России и Франции / Под ред. В.В. Яркова. М.: Статут, 2017.

<sup>4</sup> Арбитражный процесс: Учебник для студентов юридических вузов и факультетов. 5-е изд., перераб. и доп. / Под ред. М.К. Треушников. М.: Издательский дом «Городец», 2016. С. 69–70.

верховная, государственная власть<sup>5</sup>. Следовательно, в качестве признаков, характерных для такого типа отношений, обычно указывают:

– реализацию одним из участников административных и иных публично-властных полномочий по отношению к другому;

– обязанность последнего подчиняться первому,

т.е. такие отношения базируются на началах юридического неравенства<sup>6</sup>.

Правоотношения между налоговым органом и налогоплательщиком по своему характеру безусловно являются публично-правовыми. Это определяется, во-первых, признанием публично-правового характера налоговой обязанности, поскольку налоги являются необходимым условием существования государства и взимаются с целью финансирования его деятельности (п. 1 ст. 8 НК РФ), во-вторых, тем, что налоговые органы, действующие от имени последнего, наделены властными полномочиями, основанными на законе. При этом, как отмечает С.Г. Пепеляев, «суть позиций участников налоговых отношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам, а в подчинении обеих сторон закону»<sup>7</sup>.

Таким образом, смысл налоговых отношений как разновидности публично-правовых отношений состоит в том, что обе стороны могут действовать исключительно в рамках, установленных законом. Такой подход призван сбалансировать взаимоотношения налогового органа и налогоплательщика как отношения более сильного с более слабым. Следовательно, реализация принципа добровольности в налоговых отношениях, на наш взгляд, требует закрепления в налоговом законе соответствующих ограничений и критериев для обеих сторон. Их отсутствие может привести к признанию действий сторон вступающими в противоречие с одним из принципов публичного права о том, что запрещено все, что не разрешено законом. Поэтому во избежание таких ситуаций было бы полезно установить в законе следующие положения:

– **критерии относимости налоговых споров к процедуре медиации;**

– **основания для отказа налогоплательщику в доступе к медиации либо случаи, когда налоговый орган сам может инициировать процедуру;**

– **определить лиц, ответственных за рассмотрение вопроса о допуске или недопуске налогоплательщика к процедуре медиации.**

При этом установление четких рамок проведения процедуры медиации само по себе не приведет к ограничению принципа добровольности, поскольку ключевым для признания последнего ненарушенным является наличие у сторон спора возможности в любой момент выйти из переговоров по своей инициативе.

### **Принцип конфиденциальности**

Согласно положениям Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (далее – Закон о медиации) по общему правилу вся информация, относящаяся к процедуре медиации, является конфиденциальной и не подлежит разглашению (ч. 1. ст. 5 Закона о медиации). В этой связи медиатору как субъекту, обладающему в силу своего статуса информацией о частной жизни конфликтующих сторон, запрещено ее разглашать без их согласия (ч. 2 ст. 5 Закона о медиации).

Защита сведений, полученных как самим медиатором в ходе выполнения им взятой на себя функции профессионального посредника, так и организацией, проводившей обеспечение проведения медиации, осуществляется на условии иммунитета таких сведений от ознакомления с ними третьими лицами. Предполагается, что такой подход должен способствовать созданию доверительной атмосферы в процессе переговоров, достижения по итогам проведения наилучшего результата во взаимопонимании сторон.

<sup>5</sup> Коржунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. С. 291.

<sup>6</sup> Ильин И.А. Теория государства и права. М.: Зерцало, 2003.

<sup>7</sup> Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 178.

В то же время даже в сфере гражданско-правовых споров иммунитет медиатора нельзя признать абсолютным. Например, в гражданском, арбитражном процессуальном законодательстве (п. 1 ч. 3 ст. 9 ГПК РФ, ч. 5.1 ст. 56 АПК РФ), а также в законодательстве об административном судопроизводстве (п. 1.1 ч. 3 ст. 51 КАС РФ) прямо установлено, что медиатор не может быть допрошен в качестве свидетеля об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с исполнением своих обязанностей. В уголовно-процессуальном законе аналогичное ограничение отсутствует. Помимо этого, сам Закон о медиации фактически ставит свидетельский иммунитет медиатора в зависимость от волеизъявления сторон спора.

В такой ситуации возникает существенный риск переноса проблемы отсутствия у свидетельского иммунитета медиаторов по гражданско-правовым спорам абсолютного характера в сферу медиации по налоговым делам. В этом смысле как централизованный характер налоговых органов, позволяющий получать сведения о налогоплательщиках в порядке информационного взаимодействия, так и наличие у иных государственных органов возможности получения сведений, представляющих налоговую тайну<sup>8</sup>, наталкивают на мысль о необходимости закрепления в налоговом законодательстве специального режима сведений, которые станут доступными налоговым органам в результате проведения такой процедуры. По нашему мнению, это могут быть запреты:

- на использование налоговыми органами полученных сведений при проведении последующих налоговых проверок (причем как в отношении налогоплательщика – участника такой процедуры, так и в отношении иных налогоплательщиков),
- на передачу материалов и сведений, полученных в ходе проведения процедуры медиации, в следственные органы в порядке п. 3 ст. 32 НК РФ, а также в иных случаях.

### **Принцип сотрудничества и равноправия сторон**

Данный принцип предполагает проведение медиатором процедуры медиации для урегулирования конфликта на основе организации по возможности как можно более открытого взаимодействия сторон спора. При этом медиатор, не наделенный полномочиями по разрешению спора, должен следить за соблюдением баланса интересов конфликтующих и обеспечивать им равный доступ к путям достижения итогового желаемого результата – перемирия.

Сама правовая идея равноправия сторон представляет собой классическую для права догму о необходимости обеспечения фактического равенства субъектов права, т.е. установления такого соотношения прав и обязанностей двух субъектов правоотношения, в котором наделение последними происходит на основании оценки их юридического и фактического положения. Ярким примером практической реализации такого подхода является, например, возложение в делах, вытекающих из публичных правоотношений, бремени доказывания на государственные органы и должностных лиц (ч. 3 ст. 189 АПК РФ). Аналогичным примером может служить и закрепление в законодательстве льгот для определенных субъектов права, нуждающихся в правовой поддержке государства<sup>9</sup>: такие льготы будут рассматриваться в качестве мер, улучшающих их фактически сложившееся положение<sup>10</sup>. При этом формальное равенство нарушается в угоду равенству фактическому.

Представляется, что внедрение медиации в систему разрешения налоговых споров также требует учета неравного положения налогового органа и налогоплательщика. Такое

---

<sup>9</sup> Например, налоговый орган обязан по запросу полиции или судей передавать соответствующие сведения в порядке межведомственного взаимодействия (п. 29 ч. 1 ст. 13 Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции», ч. 6 ст. 1 Закона РФ от 26 июня 1992 г. № 3132-1 «О статусе судей в Российской Федерации»).

<sup>9</sup> Гражданский процесс: Учебник / Под ред. М.К. Треушников. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2014. С. 65.

<sup>10</sup> Малько А.В. Льготы: политико-правовой анализ // *Общественные науки и современность*. 1996. № 3. С. 48.

неравенство носит юридический характер и заключается в наделении налогового органа полномочиями по взиманию налогов, а также осуществлению контроля за взиманием, привлечению к ответственности лиц, уклоняющихся от исполнения указанной обязанности и иных, связанных с нею. По нашему мнению, это может быть нивелировано с помощью, например:

- закрепления гарантии переноса сроков на обращение налогоплательщика на досудебное обжалование решений, вынесенных по результатам проведенной проверки, на срок проведения процедуры медиации;
- закрепления обязанности налогового органа, проводившего проверку, дополнительно знакомить налогоплательщика с информацией, имеющейся в материалах дела;
- установления правила о том, что в случае достижения медиативного соглашения рассмотрение дела подлежит прекращению, а налоговый орган не вправе после его подписания проводить налоговую проверку по тем фактическим обстоятельствам (проверяемые налоги, проверяемый период и т.п.), которые и стали причиной возникновения конфликта между сторонами и привели их к проведению процедуры медиации;
- обучения медиаторов учитывать изначально неравное положение сторон налогового спора при проведении согласительных процедур.

### **Принципы беспристрастности и независимости медиатора**

Согласно Закону о медиации выбранный или назначенный медиатор наделен обязательством сразу же уведомить стороны об обстоятельствах, способных привести к нарушению его беспристрастности и независимости (ст. 3 Закона о медиации). Как отмечает Т.Д. Гочыев, «медиатор не может в процедуре медиации преследовать свою личную выгоду или интересы третьих лиц. Интересы общества и клиентов для него всегда должны стоять выше личных интересов»<sup>11</sup>. В такой ситуации он выступает в споре в качестве независимого третьего лица, не обладающего полномочиями по его разрешению. Изложенное неизбежно ставит перед законодателем вопрос: каким образом должен быть разрешен вопрос с участием независимого посредника при разрешении налоговых споров? Процесс сбора налогов является одной из основополагающих функций государства, что, казалось бы, не допускает участия в процедурах, связанных с таким взиманием, посторонних субъектов. С другой стороны, в настоящее время налоговое законодательство предполагает участие в налоговом процессе экспертов и специалистов как лиц, компетентных в области своей специализации и способных выносить независимое суждение по тем или иным вопросам.

Зарубежная практика также не выработала однозначного решения поставленной проблемы: если в некоторых странах участие независимого посредника допускается (например, в Австралии), то в других государствах (например, в Бельгии) функция проведения примирительных процедур возлагается на кадровых сотрудников подразделения, специально выделенного в структуре налоговых либо финансовых органов, не участвовавших в проверке налогоплательщика. Последний подход также реализуется и с помощью закрепления в законе невозможности такого сотрудника влиять на принятие налогоплательщиком решения и принуждать его к выбору какой-либо позиции в ходе проведения обсуждения (например, в США<sup>12</sup>).

При этом нельзя сказать, что для России выбор в пользу одной из концепций имеет однозначные плюсы или минусы. Для налоговых органов возможность привлекать к процедуре медиации исключительно своих кадровых сотрудников видится предпочтительной с точки зрения уверенности в квалификации медиатора и в его понимании особенностей работы налоговых органов. Есть и отрицательные моменты:

---

<sup>11</sup> Гочыев Т.Д. Этический кодекс медиации: нравственно-правовые аспекты // Арбитражный и гражданский процесс. 2021. № 10. С. 17–21.

<sup>12</sup> Официальный сайт Службы Внутренних Доходов США, (<https://www.irs.gov/appeals/fast-track>).

необходимость несения дополнительных расходов на обучение и содержание дополнительного штата сотрудников, а также корректировки законодательства о медиации, согласно которому медиаторами не могут быть лица, замещающие государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов РФ, должности государственной гражданской службы, должности муниципальной службы (ч. 5 ст. 15 Закона о медиации). В то же время для налогоплательщика перспектива привлечения независимого посредника могла бы стать дополнительной гарантией учета его интересов в ходе проведения переговоров с налоговым органом и однозначно повысила бы ее привлекательность как альтернативы стандартной процедуры обжалования решений налоговых органов, существующей в настоящее время.