

Девятая сессия Конгресса, 18-19 июня 2015, г., Екатеринбург

# О перспективах развития досудебного урегулирования налоговых споров и практики заключения мировых соглашений по налоговым делам в Российской Федерации

ДОКЛАДЧИК: КУРОЧКИН ДЕНИС АЛЕКСЕЕВИЧ

## Регламентация процедур урегулирования налоговых споров

**Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@  
«Об утверждении Концепции развития досудебного  
урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов  
Российской Федерации на 2013 - 2018 годы»**

### **Основные направления:**

- переход от досудебного порядка разрешения налоговых споров к внесудебному, урегулирование споров без участия суда, в том числе развитие примирительных процедур;
- разработка дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в зависимости от стадии, универсальный и упрощенный порядок, мировое соглашение и т.д.).

## Регламентация процедур урегулирования налоговых споров

### **I. Досудебное урегулирование налоговых споров:**

главы 19, 20 Налогового кодекса Российской Федерации  
(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ)

### **II. Судебное урегулирование налоговых споров:**

#### **Мировое соглашение**

глава 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации;  
статьи 39, 101, 173, 326.1 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации

#### **Иные примирительные процедуры**

Статья 190 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации  
Статья 137 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации

## Медиация в налоговых спорах

**Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»:**

### **Статья 1**

2. Настоящим Федеральным законом регулируются отношения, связанные с применением процедуры медиации к спорам, возникающим из гражданских правоотношений, в том числе в связи с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности, а также спорам, возникающим из трудовых правоотношений и семейных правоотношений.

3. Если споры возникли из иных, не указанных в части 2 настоящей статьи, отношений, действие настоящего Федерального закона распространяется на отношения, связанные с урегулированием таких споров путем применения процедуры медиации только в случаях, предусмотренных федеральными законами.

## Медиация в налоговых спорах: зарубежный опыт

### Белоруссия

В Республике Беларусь принят Закон от 12.07.2013 №58-З "О медиации", которым впервые определены правовые основы применения медиации (дата вступления в силу - 24 января 2014 г.). Однако медиация не применяется при урегулировании споров, вытекающих из административных, налоговых и иных публичных правоотношений.

### Грузия

После проведенных реформ в Грузии была создана Служба медиации в структуре налоговых органов. По своей сути данная процедура напоминает административную систему обжалования решения налогового органа, в ходе которой налогоплательщик высказывает свою позицию относительно мнения налогового органа. Служба медиации либо принимает такую позицию полностью или частично, либо отказывает.

### Бельгия

Процедура налоговой медиации была введена в Бельгии в 2007 г., но на практике до июня 2010 г. не работала из-за юридических и политических проблем, связанных с проведением закона в жизнь

## Медиация в налоговых спорах: зарубежный опыт

**В Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии** альтернативные государственному суду методы разрешения правовых конфликтов применяются уже более 120 лет. Однако специализированных налоговых медиаторов в Великобритании нет. В ряде ситуаций допускается заключение с налогоплательщиком сделки, в которых роль медиаторов могут выполнять представитель налогоплательщика или налогового органа.

### **Нидерланды**

С начала 2005 года в Нидерландах допускается альтернативное разрешение налогового спора в ходе медиации. Министерство финансов запустило эксперимент, проходивший в четырех налоговых округах, по разрешению налоговых споров по процедуре медиации. За первый год данного эксперимента рассмотрено около восьми десятков дел (80% успешно).

**Рекомендация (2001) 9 Совета Европы об альтернативах судебному разбирательству споров, возникающих между административными органами и частными лицами**

## Особенности примирения в сфере публично-правовых споров

**Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50**  
**«О примирении сторон в арбитражном процессе» (пп. 26-27):**

1. При рассмотрении публичных споров возможно заключение соглашений об их урегулировании.
2. Результатами примирения сторон, которые могут содержаться в соглашении об урегулировании спора, являются:
  - признание обстоятельств дела, соглашение сторон по обстоятельствам дела;
  - соглашение сторон, содержащее квалификацию сделки, совершенной лицом, участвующим в деле, или статуса и характера деятельности этого лица;
  - частичный или полный отказ от требований, частичное или полное признание требований вследствие достижения сторонами соглашения в оценке обстоятельств в целом или в их отдельных частях.

## Особенности примирения при рассмотрении налоговых споров

1. 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 соглашения не могут выступать вопросы:
  - о снижении применимой налоговой ставки;
  - изменении правил исчисления пеней;
  - об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям.



## Особенности примирения при рассмотрении налоговых споров

2. Допустимо заключение соглашений об урегулировании налоговых споров, 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.);
  - которые содержат правовую квалификацию деятельности лица, участвующего в деле, влекущую изменение размера его налоговой обязанности (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.).

## Особенности примирения при рассмотрении налоговых споров

3. Соглашение об урегулировании налогового спора может охватывать вопросы, не относящиеся напрямую к предмету судебного разбирательства (например, имеющие отношение к предыдущим налоговым периодам, не охваченным оспариваемым в суде решением налогового органа);
4. В любом случае заключение соглашения об урегулировании налогового спора не должно нарушать права и законные интересы третьих лиц (контрагентов налогоплательщика, органов власти и т.д.).

## Судебная практика утверждения мировых соглашений между налоговым органом и налогоплательщиком

Судебный акт, утвердивший мировое соглашение	Статус акта
Постановление ФАС Московского округа от 29.11.2013 № Ф05-14696/2012 по делу № А40-47670/12-116-102	Не отменен
Постановление ФАС Московского округа от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228	Не отменен
Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534	Не отменен
Определением Арбитражного суда города Москвы от 14.11.2011 по делу № А40-125237/10-91-1055	Не отменен
Определение Арбитражного суда Республики Северная Осетия-Алания от 29.12.2007 по делу № А61-1170/07-9	Отменен Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 22.07.2008 № Ф08-3829/2008 по делу № А61-1170/07-9
Постановление ФАС Московского округа от 08.01.2004 № КА-А41/10810-03	Не отменен
Определение Арбитражного суда Республики Тыва от 04.09.2003 по делу № А69-883/03-8	Отменен Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.12.2003 № А69-883/03-8-Ф02-4285/03-С1
Определение апелляционной инстанции Арбитражного суда Ивановской области от 27.12.2002 по делу № 1916/5	Не отменен

Мировые соглашения, заключенные в рамках дел о банкротстве, не учитывались

Прецедентные условия мировых соглашений, утвержденных арбитражными судами по налоговым спорам

**Налоговая инспекция:** обязуется вернуть излишне уплаченный налог в течение месяца;

**Налогоплательщик:** прощает проценты за нарушение срока возврата излишне уплаченного налога.

*Постановление ФАС Московского округа  
от 08.01.2004 № КА-А41/10810-03*

Прецедентные условия мировых соглашений, утвержденных арбитражными судами по налоговым спорам

**Налогоплательщик:** обязуется уплатить налог на прибыль, штраф и пени на дату вынесения решения по результатам выездной проверки;

**Налоговая инспекция:** обязуется не начислять пени с момента вынесения решения и до момента заключения мирового соглашения.

*Постановление Президиума ВАС РФ  
от 26.06.2012 № 16370/11*

Прецедентные условия мировых соглашений, утвержденных арбитражными судами по налоговым спорам

**Налоговая инспекция:** обязуется вернуть излишне уплаченный налог;

**Налогоплательщик:** обязуется не взыскивать проценты за нарушение срока возврата излишне уплаченного налога и судебные издержки.

*Постановление ФАС Московского округа  
от 29.11.2013 по делу № А40-47670/12-116-102*

## Основные выводы по судебной практике:

### 1. Причина отмены актов арбитражных судов, утвердивших мировые соглашения по налоговым спорам:

Применение пункта 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 09.12.2002 № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»:

«государственные и иные органы, используя примирительные процедуры, не вправе выходить за пределы полномочий, предоставленных им нормативными правовыми актами, регулирующими их деятельность».

*(формально право налоговых органов на заключение мировых соглашений в налоговом законодательстве не предусмотрено)*

## Основные выводы по судебной практике

### 2. Характеристика цели и содержания мировых соглашений, утвержденных арбитражными судами по налоговым спорам:

- направлены, в первую очередь, на снижение расходов бюджета, нежели на увеличение его доходов;
- используются налоговыми органами как запасной вариант в ситуациях, когда позиция налогового органа неоднозначна и может повлечь большие расходы для бюджета, а суд поддерживает позицию налогоплательщика.  
*(отсюда логично, что мировые соглашения по налоговым спорам, как правило, заключаются на уровне арбитражных судов округов, когда окончательно ясен расклад сил и не всегда возникают основания для рассмотрения спора в надзорной инстанции)*



## Судебная практика утверждения мировых соглашений между налоговым органом и налогоплательщиком

### **Позиция ФНС России:**

- налоговым инспекциям поручено учитывать судебную практику заключения мировых соглашений между налоговыми инспекциями и налогоплательщиками;
- проекты мировых соглашений подлежат направлению для согласования в Правовое управление ФНС России.

*Письмо ФНС России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648  
«О практике заключения мировых соглашений  
налоговыми органами с налогоплательщиками в судах»*

## Тенденции развития досудебного урегулирования налоговых споров и практики заключения мировых соглашений

*1. Заключение мировых соглашений при рассмотрении арбитражными судами налоговых споров не получает широкого распространения, поскольку налогоплательщик и налоговый орган при возможности урегулировать спор делают это в рамках процедур досудебного урегулирования спора (подача возражений на акт проверки, обжалование решений, актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в вышестоящую инспекцию)*

<<< Вывод подтверждается умеренным процентом удовлетворения жалоб налогоплательщиков в рамках досудебного порядка урегулирования спора (в 2014 году удовлетворено 35% жалоб) >>>

## Тенденции развития досудебного урегулирования налоговых споров и практики заключения мировых соглашений

- 2. Распространение практики заключения мировых соглашений при рассмотрении арбитражными судами налоговых споров будет сдерживаться реализацией последних и предстоящих изменений налогового законодательства (введение института налогового консультирования, новой формы налогового контроля – налогового мониторинга, обязательного досудебного обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц);*
- 3. Чаще всего заключение мировых соглашений будет иметь место тогда, когда окажутся неэффективными меры досудебного урегулирования налоговых споров (и/или иные процедуры примирения), в силу этого мировые соглашения, являясь универсальным способом урегулирования спора, доступным на любой стадии арбитражного процесса, смогут в любой момент «подстраховать» участников спора на тот случай, если спорные вопросы по каким-либо причинам были не в полной мере или в принципе не решены в ходе предыдущих примирительных процедур, и подкрепить волю сторон законной силой судебного акта*

## Страны БРИКС

***Медиация в налоговых спорах пока не получила своего распространения в странах БРИКС***

***Досудебный порядок урегулирования налоговых споров в странах БРИКС***

***Китай:*** Административный пересмотр налоговых споров в вышестоящем налоговом органе (досудебный порядок урегулирования налоговых споров)

***Бразилия:*** Обжалование решений, действия (бездействия) налоговых органов в административный суд / Национальным Бразильским налоговым кодексом 1966 года регулируются предварительные согласительные процедуры. Налогоплательщик направляет сообщение в налоговый орган, в котором излагает фактические обстоятельства совершения сделки и подтверждают юридическую чистоту совершенной операции.

***ЮАР:*** Обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров

***Индия:*** Возможность досудебного обжалования (по выбору налогоплательщика)

## Опыт Бразилии

### **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**

- 1. Цель: досудебный порядок урегулирования налоговых споров*
- 2. Коллегиальный орган, не входит в судебную систему*
- 3. Состав: представители государства и общественных институтов*
- 4. Формирует прецедентное право*

***СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!***



**ЕВРОПЕЙСКО-АЗИАТСКИЙ  
ПРАВОВОЙ КОНГРЕСС**