

На правах рукописи

Аракелова Марина Вячеславовна

**АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ФОРМЫ
ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ СПОРОВ,
ВЫТЕКАЮЩИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2017

Работа выполнена в отделе финансового, налогового и бюджетного законодательства ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: Кучеров Илья Ильич, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, заместитель директора ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»

Официальные оппоненты: Арзуманова Лана Львовна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»

Копина Анна Анатольевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия»

Ведущая организация: ФГАОУ ВО «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет»

Защита состоится 6 декабря 2017 года в 15.00 часов на заседании диссертационного совета Д 503.001.04 при ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГНИУ «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 117218, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34 и на сайте Института: <http://www.izak.ru/science/dissertatsionnye-sovety/dissertatsii/>.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2017 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, доцент

Н. А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Законодательство о налогах и сборах является одной из самых динамично развивающихся отраслей российского законодательства. При этом правовые нормы в области налогообложения подвергаются постоянному совершенствованию, выявленные судебными органами и практикой проведения контрольных мероприятий пробелы и коллизии устраняются посредством внесения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК) соответствующих изменений. В то же время ввиду самой природы налоговых отношений, в которых публичные правоотношения превалируют над частными, налогоплательщики стремятся к минимизации налоговых платежей в бюджет, которая может выражаться как в правовой форме (применение налоговых льгот и более низких налоговых ставок, толкование неурегулированных НК отношений в свою пользу и т. д.), так и в форме злоупотребления правом.

Отсутствие четкого правового регулирования процедуры урегулирования налоговых споров¹ изначально приводит к нарушению прав и законных интересов участников налоговых правоотношений. В этой связи очевидным представляется, что от выбора формы урегулирования различных споров, вытекающих из налоговых правоотношений, зависит и достижение цели деятельности как налоговых органов, так и налогоплательщиков. В современных условиях рыночной экономики, в условиях активного взаимодействия ключевых субъектов налоговых правоотношений все бóльшую эффективность показывают альтернативные (внесудебные) формы урегулирования возникающих споров.

Актуальность исследования подтверждается также и подвижностью законодательства РФ о налогах и сборах, в том числе касающейся правового регулирования альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из

¹ В рамках данного исследования в целях избежания терминологических повторов понятия «споры, вытекающие из налоговых правоотношений» и «налоговый спор» используются как тождественные. Разграничение данных понятий не является целью диссертационного исследования, при этом автор осознает, что данные понятия изначально могут трактоваться как целое и часть соответственно.

налоговых правоотношений. Изменения законодательства зачастую сопряжены с неоднозначным толкованием правовых норм и, как следствие, возникновением коллизий их применения (например, введение и появление первого опыта практического внедрения новых регламентов работы с налогоплательщиками). Одновременно существует и другая сторона вопроса, которая заключается в желании налогоплательщиков снизить налоговую нагрузку, неизбежно приводящем к конфликту публичных и частных интересов.

Указанные противоречия объективно порождают большое количество налоговых конфликтов, что обуславливает необходимость четкого закрепления процедур и форм урегулирования налогового спора без обращения в судебные инстанции. Отсутствие эффективного (работающего на практике) регламента взаимодействия налогового органа и налогоплательщика и дальше будет являться катализатором совершения налоговых правонарушений и превышения государственными органами своих полномочий.

Вышеуказанные обстоятельства свидетельствует об актуальности выбранной темы и обуславливают необходимость проведения научно-практического исследования по заявленной проблематике, направленного на развитие доктрины и практики применения финансового (налогового) права и имеющего существенное значение для развития Российской Федерации.

Степень разработанности темы исследования. Среди научных трудов, затрагивающих исторические и актуальные в настоящее время вопросы досудебного урегулирования налогового спора и применения альтернативных форм, выделяются работы С. Ф. Афанасьева, А. И. Зайцева, М. О. Клейменовой, И. И. Кучерова, Н. С. Параскевича, А. К. Саркисова, М. В. Семенова, В. И. Сергеевича и других авторов.

Полномочия налогового органа в рамках осуществления примирительных процедур получили выражение в трудах Д. Н. Бахраха, А. В. Брызгалина, В. Н. Гудым, С. А. Ядрихинского и других ученых.

Формированию понятийного аппарата, задействованного в диссертационном исследовании, посвящены работы Е. И. Цацулиной, Д. А. Шинкарюка и других исследователей.

Различные классификации налоговых споров предложены Е. Л. Васяниной, Г. В. Петровой, О. С. Смолиной, И. В. Цветковым и другими учеными.

Практические аспекты международного опыта использования досудебных процедур отражены в работах О. А. Борзуновой, И. А. Гончаренко, М. А. Иванова, Т. В. Колесниченко, В. Е. Кузнеченковой, В. А. Мачехина, А. В. Умрихина и других авторов.

Отдельные проблемы, связанные с оценкой эффективности существующей системы урегулирования налоговых конфликтов, освещены в научных трудах А. В. Белоусова, С. Н. Веретенниковой, М. И. Горлачевой, Н. А. Поветкиной, И. А. Хавановой, Р. Н. Шишкина, Д. М. Щекина и других ученых.

Признавая теоретическую и практическую значимость исследований названных авторов, следует отметить, что большинство научных трудов, посвященных изучению альтернативных форм урегулирования налоговых споров, касается каких-либо отдельных аспектов заявленной темы. Исследований, посвященных непосредственно системному анализу правового регулирования используемых в настоящее время альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, на современном этапе развития российской системы законодательства о налогах и сборах не проводилось.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Предметом исследования выступают нормы законодательства о налогах и сборах, иных нормативных актов, регламентирующих отношения, возникающие в процессе регулирования альтернативных форм досудебного

урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, доктринальные источники финансового (налогового) права, научные публикации отечественных и зарубежных ученых, посвященные исследуемой проблематике, судебная практика, официальные аналитические и статистические данные государственных органов.

Цель диссертационного исследования заключается в выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

Цель настоящего исследования обусловила необходимость постановки и решения следующих **задач**:

- определить понятие и правовую природу альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- разработать научно обоснованное понятие процедуры урегулирования налоговых конфликтов и предложить авторскую классификацию споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- исследовать историю развития правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений в Российской Федерации и зарубежных странах;

- разработать правовые механизмы применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений;

- выявить особенности урегулирования налоговых споров, возникающих в рамках трансфертного ценообразования;

- выработать практические предложения по совершенствованию действующей системы правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Методологическую основу исследования составили общенаучный метод познания, сравнительно-исторический метод, методы анализа, синтеза, сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования, системного подхода, а также эмпирический метод.

В частности, сравнительно-исторический метод позволил выделить этапы становления примирительных процедур в Российской Федерации.

С использованием метода анализа автором рассмотрены элементы юридической конструкции налогового спора, которые были обобщены с помощью метода синтеза в целях познания правовой природы исполнения обязанности по уплате налогов.

Методы сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования использовались при анализе текстов нормативных правовых актов и формулировании авторских определений.

Теоретической основой исследования послужили работы современных ученых в области права: О. В. Аллахвердовой, Л. Л. Арзумановой, М. И. Балакиревой, Е. Ю. Грачевой, Т. В. Колесниченко, В. Е. Кузнеченковой, И. И. Кучерова, В. А. Мачехина, С. М. Мироновой, С. Г. Пепеляева, А. К. Саркисова, И. Н. Соловьева, А. С. Титова, Г. П. Толстопятенко, Д. Г. Черника, В. В. Яркова и др.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, НК, федеральные законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие объект диссертационного исследования.

Отдельное внимание автором диссертационного исследования уделялось актам Минфина России и ФНС России.

Эмпирической базой исследования послужили судебная практика Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ (в том числе Высшего Арбитражного Суда РФ), официальные аналитические и статистические данные государственных органов, а также материалы научно-практических конференций.

Научная новизна определяется разработкой и решением научной задачи,

имеющей значение для науки и практики применения финансового (налогового) права, и заключается в : а) расширении научных представлений о правовых и организационных механизмах применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений; б) развитии и совершенствовании категориального аппарата налогового права; в) выработке предложений, направленных на совершенствование правового регулирования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных теоретических и практических **положениях, выносимых на защиту:**

1. В целях развития доктрины финансового и налогового права разработано авторское определение понятия «альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений», под которыми предложено понимать основанную на инициативном использовании налогообязанными лицами систему правовых способов (средств), позволяющих предупредить возникновение налогового спора и (или) урегулировать такой спор без обращения в суд.

При этом в основу данного определения автором положено понятие именно спора, вытекающего из налоговых правоотношений, поскольку данный институт рассматривает саму природу возникновения и разрешения конфликтных ситуаций либо ситуаций, которые потенциально могут привести к возникновению спора (например, обращение налогоплательщика за разъяснением в налоговый орган или Минфин России), в то время как классическое понимание налогового спора сводится к наличию уже конфликтной ситуации.

2. В целях структурирования знаний в доктрине налогового права и систематизации понимания категорий налогового права, а также для эффективного выбора и последующего применения конкретной альтернативной

формы досудебного урегулирования спора обоснована необходимостью разграничения категорий споров, вытекающих из налоговых правоотношений, на споры, возникающие до и после вынесения налоговыми органами ненормативных правовых актов по результатам осуществления налогового контроля.

3. Разработано авторское определение понятия процедуры досудебного 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), объемом прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов без обращения в суд.

4. Выделены две группы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: первая включает превентивные процедуры, такие, как налоговое консультирование и горизонтальный мониторинг; вторая — такую форму, как медиация, которая имеет место уже непосредственно после возникновения спорных ситуаций, а также обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

5. В целях повышения эффективности применения альтернативных форм урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, а также повышения доверия между налоговыми органами и налогоплательщиками обоснована необходимость предоставления налогоплательщику права на участие в рассмотрении материалов налогового обжалования вышестоящим налоговым органом (представлен соответствующий проект федерального закона о внесении изменений в ст. 140 НК).

6. В целях обеспечения качественного администрирования в рамках трансфертного ценообразования и повышения эффективности разрешения

налоговых споров в данной области аргументирована целесообразность передачи администрирования трансфертного ценообразования на уровень субъектов РФ. Указанные изменения будут способствовать также и реализации прав данной категории налогоплательщиков на досудебный порядок обжалования актов налоговых органов, так как в данном случае апелляционные жалобы (жалобы) должны будут подаваться в вышестоящий налоговый орган (ФНС России).

7. С целью обеспечения полноты реализации правовых гарантий для налогоплательщиков в рамках осуществления налоговым органом процедуры привлечения к налоговой ответственности обосновано, что налогоплательщику также должно быть предоставлено правомочие по представлению возражений по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, для чего положениями законодательства РФ о налогах и сборах должна быть предусмотрена обязанность по составлению налоговым органом дополнительного акта проверки.

8. Обосновано, что с целью снижения количества споров и достижения компромисса между налоговыми органами и налогоплательщиками необходимо расширить круг смягчающих налоговую ответственность обстоятельств и снижать сумму штрафных санкций (пеней) при добровольной уплате (и дальнейшем необжаловании) налогоплательщиком налоговых доначислений.

Теоретическая и практическая значимость диссертации заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят существенный вклад в финансово-правовую науку, способствуют созданию обоснованного представления об альтернативных формах досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, для эффективного налогового администрирования, развивают и дополняют понятийный аппарат, учитывающий особенности применения обозначенных форм урегулирования споров, развивают ряд правовых положений, приводящих к новым доктринальным выводам.

Авторские идеи относительно альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, могут быть использованы в нормотворческой работе по совершенствованию финансового и налогового законодательства, а именно положений НК в части правового регулирования превентивной работы по сокращению числа споров, а также количества жалоб налогоплательщиков, рассматриваемых вышестоящим налоговым органом. Например, составление налоговым органом акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля позволит документально зафиксировать дополнительные доводы налогового органа, что, в свою очередь, даст возможность налогоплательщикам готовить конкретные контраргументы, а участие представителя налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки в вышестоящем налоговом органе гарантирует в полной мере реализацию права на досудебную процедуру урегулирования налогового спора (в частности, появляется возможность акцентировать внимание должностного лица на наиболее существенных доказательствах, пояснить специфику производства и реализации продукции и т. д.).

Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической работе, в том числе в правоприменительной деятельности органов государственной власти. Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем финансового и налогового права в Российской Федерации, а также в рамках преподавания соответствующих учебных дисциплин, в частности при чтении базовых учебных курсов по финансовому и налоговому праву, специальных магистерских курсов, связанных с темой диссертации, в ходе осуществления учебного процесса аспирантами Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (далее — ИЗиСП).

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Диссертация обсуждена и одобрена на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства ИЗиСП.

Теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- при проведении практических занятий в магистратуре ИЗиСП;
- в докладе на секции публичного права ученого совета ИЗиСП;
- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах), таких, например, как: научно-практическая конференция «Соотношение частных и публичных интересов в финансовых правоотношениях» (г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 30 сентября 2015 г.); Международная научно-практическая конференция «Кутафинские чтения» (г. Москва, Московская государственная юридическая академия им. О. Е. Кутафина, Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова, ИЗиСП, 2–4 апреля 2015 г., 6–9 апреля 2016 г.) и др.

Разработанные диссертантом положения и предложения апробировались в деятельности налоговых органов и в рамках основной деятельности соискателя.

Структура исследования обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, определяется степень ее научной разработанности, раскрываются объект, предмет, цель и задачи исследования, а также методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы исследования, его научная новизна, теоретическая и практическая значимость, формулируются основные положения, выносимые на защиту, приводится информация о степени достоверности, апробации результатов и структуре исследования.

Первая глава «Теоретико-правовые основы альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» включает четыре параграфа.

В первом параграфе «История развития досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в Российской Федерации» автор приходит к выводу, что конфликты являются неотъемлемым элементом публичных финансовых отношений.

Отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами приобретают конфликтный характер в силу различных причин, в основе которых лежит противоречие между публичными интересами государства и частными интересами налогоплательщика, в том числе связанными с установлением размера налога (сбора), обоснованием, определением базы обложения, льготами и т. д.².

С точки зрения определения исторических этапов развития досудебных процедур автором выделяются:

1. Налогообложение от образования государственности на Руси до образования Московского государства (IX–XV вв.). На данном этапе, безусловно, еще рано говорить о формировании каких-либо правовых

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Центр «ЮрИнфоР», 2006. С. 388.

институтов урегулирования споров, право государства на определение доли каждого представителя общины носило императивный характер.

2. Период от формирования Московского княжества до Петровской эпохи (XV–XVII вв.). Для рассматриваемого периода характерно отсутствие у налогоплательщиков возможности оспаривать сумму сбора, подлежащего взысканию. Происходит дальнейшее развитие налоговых правоотношений, однако споры в области налогов как таковые выделены не были.

3. Налоговый контроль в период российской империи (XVIII в. — начало XX в.). В данный период закладываются основы правового регулирования представления жалоб. Законодатель устанавливает такие базисные категории, как требования к представляемым доказательствам, последствия нарушения срока и порядка подачи жалобы, участие в процедуре рассмотрения подателя жалобы, возможности снижения штрафных санкций.

4. Налоговая система советского периода (1917–1991 гг.). Командно-административная система даже теоретически не могла создать правовых основ регулирования налоговых правоотношений, предполагающих право налогоплательщиков на оспаривание действий и актов государственных органов. В рамках данного периода еще преждевременно говорить о функционировании полноценной нормативной системы работы института обжалования налоговых споров, вместе с тем именно в это время были закреплены основы процедур представления и рассмотрения жалоб (компетентные органы, сроки и порядок рассмотрения жалоб и др.).

5. Организация и структура органов по рассмотрению налоговых споров с 1991 г. по настоящее время. На данном этапе осуществляются либерализация налогового законодательства и предоставление налогоплательщикам широких возможностей в рамках досудебных процедур урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в системе налоговых органов появляются специализированные подразделения по рассмотрению жалоб налогоплательщиков.

Одним из признаков сбалансированности налоговой системы является наличие закрепленных и реально действующих на практике механизмов защиты прав участников налоговых правоотношений. Речь в данном случае идет как о материальной составляющей (закрепление прав в нормативных документах), так и о четком фиксировании процедурных моментов (содержание и форма жалобы, сроки ее рассмотрения и т. д.).

Проведенный анализ подтвердил вывод автора относительно нахождения российской налоговой системы в стадии становления, что также характерно и для института альтернативных форм досудебного разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Наряду с совершенствованием административного порядка рассмотрения жалоб именно альтернативным формам должно быть уделено особое внимание законодателя и научной общественности.

Во втором параграфе «Понятие и классификация споров, вытекающих из налоговых правоотношений» осуществлен авторский поиск понятия налогового спора.

Отмечается, что формирование понятийного аппарата позволяет более тщательно проводить научное исследование и определять пути совершенствования правовых норм в случае выявления юридических коллизий либо пробелов в правовом регулировании общественных отношений. Именно грамотно сформулированная дефиниция предоставляет возможность раскрыть сущность определяемого понятия, отграничить его от смежных правовых явлений.

Проведенный анализ позволил автору выработать собственное определение спора, вытекающего из налоговых правоотношений, которое легло в основу одного из положений, выносимых на защиту.

Анализируя различные классификации налоговых споров, автор приходит к выводу, что для наиболее полного и глубокого понимания рассматриваемого вопроса с учетом его специфики необходимо выработать собственную

классификацию и разделить споры на возникающие до вынесения налоговым органом ненормативного акта и после принятия такового.

Рассмотрение проблем, связанных с различным толкованием понятия и классификаций налоговых споров и их влиянием на определение предмета доказывания по делу, позволили диссертанту прийти к выводу, что определение критериев разграничения налоговых споров напрямую влияет на формирование и объем доказательственной базы налогоплательщика при обжаловании актов и действий налогового органа. Иными словами, фактические обстоятельства начисления недоимки по налогам и результаты контрольных мероприятий определяют стратегию защиты налогоплательщиком своих прав.

Успешное урегулирование спора зависит и от конкретной формы, выбранной налогоплательщиком (обращение в налоговый орган за предварительными разъяснениями, привлечение медиатора, предоставление новых доказательств, проведение экспертиз и т. д.) и позволяющей при грамотно сформированной правовой позиции послужить основанием достижения компромисса между участниками налогового процесса и разрешить налоговый спор до обращения в суд.

Третий параграф «Понятие и значение альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» посвящен анализу понятия альтернативных форм урегулирования споров и их места в общей системе урегулирования налогового конфликта.

Проведенный анализ большого массива судебной практики подтвердил, что судебный порядок является весьма действенным способом обеспечения правовых гарантий защиты интересов налогоплательщиков. Вместе с тем в настоящее время особую актуальность приобретает использование альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, которые позволяют не только уменьшить количество дел, поступающих в суды, и сократить число споров (соответственно, снизить временные и материальные издержки налогоплательщиков, связанные с судебным рассмотрением, усилить доверие к

налоговым органам и т. д.), но и повысить качество налогового администрирования и увеличить объем доходов бюджетов бюджетной системы РФ.

Сама по себе альтернативность способов урегулирования спора, помимо действующего в настоящее время порядка обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган, является весьма новым для российской правовой системы понятием, что объективно обуславливает необходимость формирования понятийного аппарата.

Автор предлагает не останавливаться на административном порядке урегулирования споров как на единственно верном (хотя, безусловно, в настоящее время данная форма защиты прав налогоплательщиков является основной), а более системно погрузиться в рассматриваемую проблематику, определить и исследовать иные альтернативные формы разрешения конфликта, позволяющие расширить сферу досудебного урегулирования начиная с этапа предупреждения возникновения спора (конфликта). В этой связи предложено и вынесено в соответствующее положение на защиту авторское определение процедуры досудебного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений.

Некоторые особенности альтернативных процедур урегулирования споров можно рассматривать как преимущества в сравнении с судебным процессом. Очевидно, что альтернативные процедуры более оперативны и экономны. В отличие от судебного разбирательства в рамках административного обжалования правовой конфликт может быть урегулирован еще на этапе возникновения (налогоплательщик может представить налоговому органу дополнительные пояснения, подать уточненные декларации и т. д.) либо вовсе быть исчерпан путем согласительных процедур. С другой стороны, применение альтернативных процедур позволяет установить суть и содержание спора и тем самым ускорить само разбирательство (сосредоточиться только на самом важном и основном).

В диссертационном исследовании обосновывается позиция, согласно которой качественным и эффективным правовым средством в данном направлении могло бы послужить предоставление права налоговому органу и налогоплательщику на достижение консенсуса по размеру задолженности еще до вынесения решения по проверке или по предоставлению отсрочки по уплате задолженности при неоспаривании налогоплательщиком определенной части доначислений. К примеру, добровольная уплата налогоплательщиком более 50 % налоговых доначислений позволяла бы претендовать на получение отсрочки по уплате оставшейся части³ либо могла бы быть смягчающим налоговою ответственность основанием.

Сопоставляя динамику статистических показателей работы налоговых органов по рассмотрению жалоб налогоплательщиков и судов по рассмотрению налоговых споров наблюдается тенденция к сокращению обращений в суд и уделению повышенного внимания защиты налогоплательщиками своих прав в рамках досудебных процедур.

Альтернативные (досудебные) механизмы разрешения споров в данном случае служат оптимальным правовым средством по добровольному урегулированию спора без обращения в суд (итогом урегулирования разногласий в этой ситуации может быть добровольная уплата налоговых доначислений, снижение суммы штрафных санкций, полная или частичная отмена доначислений, выработка официальных разъяснений, которые позволят не нарушать законодательство, и т. д.).

Параграф четвертый «Опыт зарубежных стран в области применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» посвящен анализу иностранного опыта функционирования и развития альтернативных форм и формулированию выводов автора относительно возможности их имплементации в российскую правовую систему.

³ На практике у компаний не всегда есть возможность оплатить всю сумму начисленной недоимки единовременно, что фактически может поставить компанию на грань банкротства.

Исследование национального опыта развитых государств позволило автору выделить такие условия успеха системы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, как:

- высокая степень открытости и предсказуемости рассмотрения жалоб фискальными органами и судами; формирование не только судебной, но и медиативной практики рассмотрения налоговых споров;

- перевод бремени доказывания в суде на сторону, которая отказывается от сотрудничества, и уменьшение судебных компенсаций;

- высокая степень ответственности налоговых органов, сочетающаяся с большой степенью свободы налоговых органов;

- применение принципа полного возмещения расходов проигравшей стороной, обеспечивающего уход от необоснованных рисков судебных разбирательств;

- длительность судебных споров;

- право суда потребовать провести новую налоговую проверку.

С целью более детального анализа исследуемого вопроса автором предлагается альтернативные формы досудебного разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, разделить на два вида, структурно выглядящие следующим образом:

- 1) предварительные согласительные процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, которые осуществляются до подачи налогоплательщиком налоговых деклараций в налоговый орган (*pre-filing*);

- 2) согласительные процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, которые возникают по факту предъявления налоговых претензий к налогоплательщику, т. е. после подачи налоговых деклараций (после вынесения решения налогового органа) (*post-filing*).

Детальное исследование общемировой практики позволило автору систематизировать и выделить основные альтернативные формы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: консультации (*consultation*); переговоры (*negotiation*); протоколы разногласий

(*protocols*), в том числе по результатам общения по видео-конференц-связи; посредничество (*mediation*); третейский суд (*Arbitral Tribunal*); арбитраж (*arbitration*); проекты мировых соглашений (*draft settlement agreements*); посредничество-арбитраж (*mediation-arbitration* или *med-arb*); частный судебный арбитраж (*private judicial arbitration*); примирительное производство (*conciliation*); независимая оценка вопросов права или фактов (*an independent evaluation of the questions of law or facts*); мини-суд (*mini-trial*); упрощенный суд присяжных (*simplified jury*); независимая экспертиза по установлению фактических обстоятельств дела (*neutral expert fact-finding*); досудебные совещания по урегулированию споров (*pre-trial conferences for the settlement of disputes*); омбудсмен (*ombudsman*); частная судебная система (*private court system*) и др.

В качестве наиболее эффективных и необходимых к внедрению в российскую практику альтернативных форм автором выделяются институт предварительного налогового соглашения на превентивной стадии разрешения налоговых конфликтов и налоговый аналог «сделки со следствием» на стадии урегулирования налогового спора.

Глава вторая «Правовые механизмы применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» включает четыре параграфа.

В первом параграфе «Превентивные процедуры досудебного урегулирования споров» автором рассматриваются факторы, которые способствуют разрешению спора и устраняют правовые основания для спора сторон.

Разработка и совершенствование превентивных мер выделяются автором в качестве приоритетного направления развития российского законодательства. Отдельное внимание в диссертационном исследовании уделено институту юридического представительства, а именно рассмотрению статуса налогового консультанта при урегулировании налоговых споров. Во многом именно работа юриста может являться превентивной составляющей по разрешению спора, так

как он дает квалифицированную оценку перспектив и аргументов позиции стороны спора.

Рассматривая перспективы переговорного процесса как формы альтернативного урегулирования спора, необходимо учитывать, что для Российской Федерации характерно ведение переговоров до момента вынесения итогового решения по налоговой проверке, после которого стороны переходят к этапу судебного разбирательства.

Вместе с тем автором обосновано, что применение альтернативных форм эффективно на любой стадии рассмотрения спора. Необходимо наделить налоговые органы специальными полномочиями, касающимися сумм, подлежащих взысканию с налогоплательщика. Речь идет об институте, называемом в уголовном процессуальном праве «сделкой с правосудием». В настоящее время налоговый орган лишен каких-либо полномочий, используя которые налоговый орган мог бы «простить» налогоплательщику определенные нарушения и (или) суммы, подлежащие взысканию.

В целях расширения форм применения на практике превентивных процедур автор детально рассматривает относительно новый для российской налоговой системы институт налогового мониторинга.

В диссертационном исследовании выработана авторская дефиниция, согласно которой налоговый мониторинг определяется как осуществление налоговыми органами действий по анализу предпринимательской деятельности налогоплательщика и оценке рисковости совершения финансово-хозяйственных операций с целью выработки рекомендаций по минимизации рисков налоговых доначислений как в рамках текущей деятельности организации, так и применительно к планируемым сделкам.

По мнению автора, налоговый мониторинг стоит рассматривать именно как форму урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений, поскольку проведение налоговой инспекцией анализа сведений, предоставленных организацией, высказывание мотивированного мнения, взаимосогласительная процедура носят в большей степени

превентивный характер, нежели имеют свойство проверки правильности учета хозяйственных операций и полноты уплаты налогов в бюджет (что в полной мере характерно для налогового контроля).

В завершение автор приходит к выводу, что превентивные процедуры создают фундамент для правового диалога и предупреждения возникновения конфликтных ситуаций. При этом реализуемые процессы должны строиться таким образом, чтобы объективно учитывать интересы как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Во втором параграфе «Медиация в налоговых правоотношениях» анализируются исторические аспекты зарождения и развития процедуры медиации в общемировой практике юриспруденции, а также обосновывается необходимость применения медиативных процедур в Российской Федерации. При этом аргументирована возможность применения и эффективность медиации именно в налоговых правоотношениях как формы альтернативного урегулирования возникшего спора.

Аргументировано, что использование института медиации только в области гражданско-правовых отношений значительно ограничивает сферу альтернативных налоговых процедур по урегулированию споров. В то же время в рамках качественно построенной и эффективно функционирующей системы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков не наступает дисбаланса интересов частных и публичных участников споров.

Предложено дополнить законодательство о налогах и сборах нормой, предоставляющей возможность налогоплательщику одновременно с подачей апелляционной жалобы представлять на рассмотрение налогового органа проект соглашения по спору либо выносить спор на урегулирование медиатору. При этом не будет возникать противоречия с административной процедурой оформления результатов контрольных мероприятий (рассмотрение жалобы по существу), так как в проекте соглашения помимо доводов относительно обстоятельств налоговой проверки может содержаться условие, на которое будет согласен налогоплательщик.

Автором сформулированы основные принципы, на которых должны строиться медиативные процедуры: добровольность, беспристрастность и независимость медиатора, конфиденциальность, равноправие в части предоставления доказательств своей позиции и права контраргументировать оппоненту.

В итоге автор приходит к выводу о перспективности медиативных процедур в налоговых правоотношениях, поскольку привлечение медиатора как третьей независимой стороны позволяет понять суть разногласий спорящих сторон и выработать оптимальный механизм их урегулирования.

В третьем параграфе «Иные механизмы урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений (на примере трансфертного ценообразования)» уделено внимание трансфертному ценообразованию и рассмотрены механизмы урегулирования споров в данной области.

Правила регулирования трансфертных цен и правила регулирования так называемой тонкой капитализации являются наиболее востребованными и эффективными среди известных в настоящее время институтов противодействия выводу налоговой базы за рубеж.

Проведенное диссертационное исследование позволило автору выработать наиболее эффективные меры по разрешению конфликтных ситуаций применительно к практике применения трансфертного ценообразования. Автором выделяются такие формы, как: создание рабочих комиссий, получение разъяснений российских и иностранных налоговых органов, выработка совместных позиций и документов, формирование критериев взаимозависимости, характерных для деятельности налогоплательщика и не прописанных в законодательстве, учет мнения бизнеса при принятии законов.

Учитывая отсутствие однозначного мнения среди научной общественности относительно правового статуса разъяснений Минфина России и ФНС России, автором обосновывается, что указанные разъяснения тоже могут являться формой альтернативного урегулирования спора и влияют на права и обязанности налогоплательщиков.

Диссертантом выявлены проблемы функционирования действующего механизма осуществления налогового контроля трансфертного ценообразования, осуществляемого на уровне ФНС России, в связи с чем предлагается передать функционал (или хотя бы его часть, например по внутрироссийским операциям) специализированным подразделениям на уровне управлений ФНС России. Автором высказана законодательная инициатива о необходимости дополнения ст. 139 НК положением о направлении жалобы управления ФНС России в ФНС России. Тем самым предлагается распространить обязательный досудебный порядок на область трансфертного ценообразования⁴.

Четвертый параграф «Направления совершенствования применения альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений» отражает взгляды автора на совершенствование системы альтернативного урегулирования споров.

Среди предлагаемых векторов для совершенствования законодательства и практики урегулирования споров выделяются следующие направления и принципы:

1. Реформирование досудебного порядка должно осуществляться путем четкой регламентации производства по жалобе в вышестоящем налоговом органе. Налогоплательщику (его представителю) должна быть обеспечена возможность участия во всех этапах досудебного обжалования налогового спора (в том числе при обжаловании решений налоговой инспекции в вышестоящий налоговый орган).

2. Усовершенствование процедуры проведения мероприятий налогового контроля, в частности в рамках проведения дополнительных контрольных мероприятий. Целесообразным видится закрепление в НК положений об обязательности составления дополнительного акта налоговой проверки и

⁴ Поскольку для ФНС России нет вышестоящего налогового органа. Таким образом, в настоящее время в силу абз. 4 п. 2 ст. 138 НК нет и обязательного досудебного административного обжалования: акты ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действия или бездействие его должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

ознакомления налогоплательщика с документами и сведениями, полученными в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля.

3. Структурирование законодательства о налогах и сборах в целях его максимального упрощения (с сохранением эффективности), устранения пробелов и правовых коллизий.

4. Реформирование законодательства должно осуществляться при одновременном учете не только публичных и частных интересов, но и государственных. Например, в настоящее время существует различная судебная практика относительно возможности корректировки вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего.

В качестве общей тенденции развития налогового администрирования проведенное исследование позволяет спрогнозировать дальнейшее снижение уровня налогового контроля в отношении добросовестных налогоплательщиков и повышенное внимание к компаниям, в отношении которых имеются обоснованные предположения о рисковом характере их деятельности.

В **заключении** подводятся итоги проведенного диссертационного исследования и делаются соответствующие выводы, подтверждающие необходимость совершенствования альтернативных форм досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

В **приложении** вынесены графическая схема процедур досудебного обжалования и проект федерального закона о внесении в НК предлагаемых автором изменений.

Основные научные положения диссертации изложены в шести научных публикациях автора.

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых журналах и изданиях,
указанных в перечне ВАК Минобрнауки России**

1. Апелляционное обжалование решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, как форма налоговой медиации / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 1. — 0,5 п. л.
2. Медиация как способ урегулирования налоговых споров / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 6. — 0,6 п. л.
3. Баланс частных и публичных интересов при альтернативном разрешении споров, возникающих в налоговых правоотношениях / М. В. Аракелова // Финансовое право. — 2015. — № 11. — 0,5 п. л.

Иные публикации

4. Агрессивное планирование или двойной уход от налогов / М. В. Аракелова // Налоговые споры. — 2016. — № 6. — 0,5 п. л.
5. Налог на интернет-услуги. Новые правила для НДС / М. В. Аракелова // Налоговые споры. 2016. — № 8. — 0,5 п. л.
6. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт / М. В. Аракелова // Аудитор. — 2012. — № 6. — 0,6 п. л.