

# § НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Д.В. Чуб, А.А. Фомин

## НАЛОГОВАЯ МЕДИАЦИЯ: ОПЫТ ФРАНЦИИ

**Аннотация:** Предметом исследования выступает медиация, как особый метод досудебного урегулирования налоговых споров, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами. Авторами была дана общая характеристика налоговой медиации, ее виды и порядок применения во Франции. Изучение французского опыта в данной сфере имеет важное значение для российской налоговой системы: происходящие в настоящее время изменения в системе арбитражного судопроизводства диктуют необходимость введения новых институтов досудебного обжалования, одним из которых может стать медиация. При написании статьи авторы опирались на общенаучный метод диалектического познания, логические методы (анализ, синтез, дедукция, индукция), сравнительно-правовой, лингвистический методы и метод живого познания. Научная новизна статьи обуславливается тем, что на сегодняшний день она представляет собой первое в отечественной науке налогового права исследование порядка налоговой медиации во Франции. Авторы приходят к выводу, что медиативный порядок разрешения налоговых споров является хорошей альтернативой действующей в настоящее время системе досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе. Медиация доказала свою эффективность: ее применение позволяет избежать значительных временных и финансовых издержек как налогоплательщика, так и государства.

**Ключевые слова:** медиация, медиатор, процедура медиации, статус медиатора, медиативное соглашение, налогоплательщик, налоговый орган, налоговый спор, Медиатор Республики, медиация во Франции.

**И**ntenсивные изменения российского законодательства и введение новых правовых институтов говорит о готовности российской правовой системы принять и обеспечить реализацию такого важного правового инструмента урегулирования налоговых споров как медиация. В частности, в конце октября 2011 года в Москве прошла IV Международная конференция «Медиация — инвестиция в будущее», на которой глава Федеральной налоговой службы России М.В. Мишустин сообщил, что налоговое ведомство не исключает возможности проведения эксперимента по

использованию медиации в области налоговых споров на примере крупнейших налогоплательщиков, а также применения медиативных подходов при организации работы с налогоплательщиками и при досудебном разрешении налоговых споров<sup>1</sup>.

В первую очередь по причине отсутствия такого института, вопрос о примене-

<sup>1</sup> См: Представители ФНС приняли участие в пленарном заседании IV Международной Конференции «Медиация — инвестиция в будущее». [Электронный ресурс] — Электронные данные — ФНС России, 2013 — Режим доступа: [http://www.nalog.ru/rub\\_mns\\_news/3856115/](http://www.nalog.ru/rub_mns_news/3856115/), свободный доступ — Заглавие с экрана — Яз. Рус.

нии медиативных методов необходимо рассмотреть на примере стран, использующих данный способ внесудебного разрешения дел уже ни один десяток лет. При этом институт внесудебного урегулирования налоговых споров в европейских странах развит настолько, что одним только институтом медиации не ограничивается. Ярким примером может послужить опыт Франции.

Ситуация, связанная с необходимостью разрешения налогового спора с помощью Медиатора возникает в тех случаях, когда налогоплательщик полагает, что его налоговая ситуация<sup>2</sup> была неверно оценена налоговыми органами. В связи с этим, французская Хартия налогоплательщика (Lacharteducontribuable) определяет, что налогоплательщик может обратиться к Медиатору (Правозащитнику) курьером или электронным сообщением<sup>3</sup>. Во французской доктрине отмечается: «медиативный порядок урегулирования налоговых споров дает место особым формам договорных отношений между налогоплательщиком и государством»<sup>4</sup>.

Но французская правовая система знает две разновидности института медиации. Это институт Правозащитника Республики (Медиатора Республики) и институт Медиатора Министерства Экономики, Финансов и Промышленности.

### **Правозащитник (Défenseur des droits) — Медиатор Республики (Le Médiateur de la République)**

Институт Медиатора Республики был учрежден Законом от 3 января 1973 года n°73–6<sup>5</sup>. Принятие данного закона привело к введению нового института урегулирования спора в досудебном порядке с целью уменьшения нагрузки на суды, а также с целью пресечения злоупотреблений государственными органами своими полномочиями.

Начиная с 29 марта 2011 года, Медиатор Республики именуется как Защитник Прав (далее — Правозащитник). Данное изменение было внесено Органическим законом n° 2011–333 (вносящий изменения в Конституцию; далее — Закон)<sup>6</sup>.

Правозащитник рассматривает жалобы и ходатайства налогоплательщиков в рамках осуществления государственными органами, публично-правовыми учреждениями, государственными образованиями своих функций. Решения, принимаемые в результате рассмотрения Правозащитником обращений, не имеют обязательного характера.

Начиная с 1992 года, возбуждение делопроизводства перед Правозащитни-

<sup>2</sup> В данном случае налоговая ситуация включает в себя: проблемы касательно предоставления и заполнения декларации, исчисление сумм налогов, их оплаты, несогласия с решениями налоговых органов и т.п.

<sup>3</sup> Хартия налогоплательщика (La Charted ucontribuable). [Электронный ресурс] – электронные данные - Главное финансовое управление Франции (la Direction générale des Finances publique), 2013 – Режим доступа: [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte\\_contrib/charte.pdf](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/charte.pdf), свободный — Яз. фран.

<sup>4</sup> Karim Sid Ahmed. Droits fondamentaux du droit contribuable et procédures fiscales, étude comparative l’Harmattan, 2008. Стр. 28

<sup>5</sup> Собрание законодательства Франции (Legifrance. Le service public de la diffusion du droit). [Электронный ресурс] — электронные данные- Legifrance, 2013 –Режим доступа: URL:»[http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo\\_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=19730104&pageDebut=00164&pageFin=&pageCourante=00164](http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=19730104&pageDebut=00164&pageFin=&pageCourante=00164), свободный — Яз. фран.

<sup>6</sup> Собрание законодательства Франции (Legifrance. Le service public de la diffusion du droit). [Электронный ресурс] — электронные данные - Legifrance, 2013 — Режим доступа: URL:»<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000023781167&fastPos=2&fastReqId=1009371955&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>, свободный — Яз. фран.

ком физическим или юридическим лицом возможно только в результате посредничества парламентария. Физические или юридические лица, желающие обратиться к Правозащитнику, должны направить свою жалобу или ходатайство представителю Франции в Европейском Парламенте, депутату французского Парламента или сенатору, который перенаправляет это ходатайство или жалобу Правозащитнику, что закреплено в арт.7 Закона 2011 года. При этом процедура рассмотрения спора, возбуждаемая Правозащитником, не прерывает сроки подачи такой же жалобы в компетентный суд. Получается, можно одновременно инициировать производство у Правозащитника и возбудить судебное производство по этому же делу. Возбудить производство по делу перед Правозащитником можно по любому налогу и без учета того, на какой стадии налогообложения возникает спор: будь то стадия взимания налога (оспаривание основания для взимания налога, подсчет налога, оплата налога) или стадия налогового посредничества (*la conciliation fiscale*), а также за любой налоговый период. Деятельность Правозащитника является бесплатной, что закреплено в ст. 6 Закона.

Законом были установлены две сферы реагирования Правозащитника при решении налогового дела. Это – *неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговым органом своих функций и установление явно несправедливой налоговой ситуации*. Законом также установлены основные направления деятельности Правозащитника. Это *оценка поступившей жалобы или поступившего ходатайства (I) и предложение компетентному органу вариантов решения возникшего налогового спора (II)*.

**I. Оценка поступившей жалобы или ходатайства.** Чтобы обратиться к Право-

защитнику за защитой своих прав, налогоплательщик должен предоставить решение с четкой позицией налогового органа по тому или иному вопросу. В противном случае, будет отсутствовать предмет рассмотрения. При этом допускаются обращения к Правозащитнику с полным или частичным несогласием с позицией налогового органа, а так же в случаях, когда налогоплательщику неясна позиция налогового органа в принятом им решении по какому-либо положению решения, и налоговый орган отказался прокомментировать или разъяснить это положение.

Правозащитник не рассматривает жалобу, которая была предметом судебного разбирательства. Также Правозащитник не вправе вмешаться в исполнение судебного решения и не вправе оценивать решение с точки зрения его обоснованности. На право обращения налогоплательщика к Правозащитнику за помощью в урегулировании спора не влияет ни стадия рассмотрения налогового дела уполномоченным административным органом, ни характер налога, ни размер налоговой задолженности, ни финансовое положение налогоплательщика (правом на обращение к Правозащитнику обладают как «рядовые» налогоплательщики, так и крупные налогоплательщики).

Правозащитник имеет право требовать от уполномоченных органов или должностных лиц предоставления необходимых, по мнению Правозащитника, документов, в том числе документов, содержащих определенные конфиденциальные сведения или тайну (кроме сведений, касающихся государственной безопасности и национальной защиты, внешней политики).

**II. Предложение компетентному органу вариантов решения налогового**

**спора.** После оценки поступившей жалобы или ходатайства Правозащитник формулирует и представляет свои предложения компетентному органу для разрешения налогового спора, касающиеся определенных пунктов спора. Например, это может быть предложение об изменении оснований для наложения штрафа или предоставление доказательств уменьшения налоговой базы по тому или иному налогу. Правозащитник вправе указать налоговому органу на неопределенность принятого решения с целью его последующего толкования. Он также может предложить внести определенные изменения в налоговую декларацию самому налогоплательщику. При этом Правозащитнику необходимо учитывать, что налогообложение является сферой государственного регулирования, вследствие чего он не должен вмешиваться в проводимую государством налоговую политику.

При предоставлении компетентному органу определенных вариантов решения возникшего налогового спора Правозащитник устанавливает и срок, в течение которого орган должен дать мотивированное заключение. В случае непредставления в установленный срок мотивированного решения компетентного органа или в случае, если Правозащитник посчитает ответ недостаточно мотивированным, Правозащитник представляет свои предложения Президенту Республики или Парламенту. Также Правозащитник имеет право передать данную жалобу органу, уполномоченному ее рассматривать, в том числе Медиатору Министерства экономики, финансов и промышленности.

Компетентный орган может либо согласиться с доводами Правозащитника, либо нет. В случае согласия с предложениями Правозащитника, компетентный орган может совершить следующие действия на

основании арт. L247 Книги налоговых процедур (*Livre des procédures fiscales*):

- предоставить полную или частичную отсрочку (т.е. на всю сумму уплаты налога или только на ее часть) в случае, если плательщик не в состоянии уплатить налог в связи со своим тяжелым материальным положением;
- предоставить полную или частичную отсрочку для уплаты наложенного штрафа, пеней или отсрочить повышение ставки налога;
- переложить налоговую ответственность по уплате налога, штрафа или пеней с налогоплательщика на третьих лиц<sup>7</sup>.

### **Медиатор Министерства экономики и финансов (*Médiateur du ministère de l'Économie et des Finances*)**

Декретом n° 2002–612 от 26 апреля 2002<sup>8</sup> года (далее — Декрет) был установлен институт Медиатора Министерства экономики и финансов. Медиатор рассматривает обращения, жалобы и ходатайства, касающиеся деятельности Министерства экономики, финансов (далее — Министерство), подведомственных ему органов и их должностных лиц. При этом, как определил арт. 2 Декрета, Медиатор обладает такими же полномочиями, что и Правозащитник.

Порядок обращения к Медиатору несколько отличается от порядка обращения к Правозащитнику. Как указывает арт.3 Декрета, обратиться к Медиатору можно

<sup>7</sup> Собрание законодательства Франции (*Legifrance. Le service public de la diffusion dudit*). [Электронный ресурс] — электронные данные — Legifrance, 2013 — Режим доступа: <http://www.legifrance.gouv.fr>, свободный, — Яз. фран.

<sup>8</sup> Электронная библиотека издательства Dalloz. [Электронный ресурс] — электронные данные — Dalloz, 2013 — Режим доступа: <http://bu.dalloz.fr/bases-doc>., ограниченный — Яз. фран.

в случае, если налогоплательщик уже обратился в территориальную налоговую службу и остался неудовлетворенным ее решением. Данная норма дублируется в арт. R. 190–1 Книги налоговых процедур.

Что касается правил оценки поступившей жалобы, обращения или ходатайства, то здесь никаких отличий от тех требований, которые предъявлены к оценке жалобы, обращения или ходатайства Правозащитником, нет. Возбуждение дела перед Медиатором также не прерывает никаких сроков подачи жалобы в суд и не препятствует возбуждению судебного разбирательства.

При осуществлении своих полномочий Медиатор вправе обратиться в Министерство Экономики, Финансов и Промышленности для оказания ему содействия в проведении медиативного расследования, порядок которого он определяет самостоятельно. Обратиться к Медиатору можно путем почтового отправления либо путем курьерского отправления, через факс или через Интернет.

Как и в случае рассмотрения жалобы, ходатайства или обращения Правозащитником, к жалобам, ходатайствам или обращениям, поступающим к Медиатору Министерства Экономики и Финансов, предъявляется требование обоснованности. Если, по мнению Медиатора, жалоба не обоснована или недостаточно обоснована, то ни о каком медиативном порядке урегулирования спора не может быть и речи. Необходимо отметить, что правила обоснованности жалобы или ходатайства нашли свое отражение и в судебной практике (Cour Administrative d'Appel de Marseille 7ème chambre. formation à 35 février 2013n° 10MA00646, Cour administrative d'appel de Paris 7ème chambre 28 décembre 2012 n° 11PA03340).

К жалобе, обращению или ходатайству также предъявляются требования персо-

нофицированности (анонимные жалобы не рассматриваются), и она должна касаться деятельности налоговых органов. Явной особенностью, отличающей порядок рассмотрения жалобы Медиатором от Правозащитника, является то, что Медиатор может принять к своему рассмотрению только индивидуальные жалобы. Жалобы, сформулированные коллективной группой налогоплательщиков, Медиатором не рассматриваются.

Учитывая ряд отраслевых особенностей, Медиатором не рассматриваются:

- жалобы, обращения или ходатайства, сформулированные группой налогоплательщиков;
- жалобы налогоплательщика на деятельность других министерств, то есть Медиатор Министерства Экономики и Финансов вправе рассматривать только те жалобы, которые касаются деятельности налогового органа. Если же у налогоплательщика возникли спорные вопросы с Министерством Здравоохранения, то они не рассматриваются Медиатором;
- споры, вытекающие из частноправовых отношений, между самим налогоплательщиками;
- ходатайства, содержащие в себе обращения о толковании налогового законодательства или о предоставлении юридических консультаций;
- споры между налогоплательщиком и налоговым органом, вытекающие из иных, кроме налоговых, правоотношений.

В случае если налоговый орган не изменил своей позиции по налоговому делу после предложенных решений данного дела, Медиатор имеет право обратиться к Министру Экономики и Финансов с целью разрешения возникших разногласий.

Участие Медиатора также допускается на любой стадии налогообложения.

Медиатор представляет Министру ежегодный отчет о проведенной работе и предлагает проекты, направленные на улучшение работы и функционирования Министерства. Данный отчет не составляет государственной тайны и подлежит опубликованию<sup>9</sup>.

На 2011 год Медиатор принял к своему рассмотрению 1 806 обращений (в 2010 году количество обращений составило 1779). Больше всего обращений приходится на долю налогоплательщиков — физических лиц (84%). При этом отмечается, что количество обращений к Медиатору растет, а число непринятых Медиатором обращений уменьшается.

### **Отличие института Медиации от других институтов разрешения споров.**

Французское законодательство предусматривает разнообразные процедуры рассмотрения налогового спора. И необходимо из них выделять институт медиации.

Следует отметить тот факт, что Медиатор не может решать дела по существу. Поэтому необходимо учитывать следующие моменты<sup>10</sup>:

<sup>9</sup> См: Медиатор министерств экономики и финансов (Le Médiateur des ministères économiques et financiers). — [электронный ресурс] — электронные данные. — Ministère de l'Économie et des Finances, 2012 — Режим доступа: <http://www.economie.gouv.fr/mediateur/missions-mediateur>, свободный — Заглавие с экрана — Яз. фран.

<sup>10</sup> Электронная библиотека издательства Dalloz. [Электронный ресурс] — электронные данные — Dalloz, 2013 — Режим доступа: [http://bu.dalloz.fr/bases-doc.univ-lorraine.fr/documentation/Document?id=ENCY%2fPCIV%2fRUB000023%2fPLAN064%2f2005-04&ctx=0\\_YSR0MT1tw6lkaWF0ZXVywqd4JHNmPXBhZ2UtmVjaGVyY2hl&ctx=0\\_cyRwYWdlTnVtPTHCp3MkdHJpZGF0ZT1GYWxzZcKncyRzbE5iUGFnPTIwqdzJGlzYWJvPVRydWXCp3Mkb25nbGV0PQ%3d%3d#TargetSgmlldENCY/PCIV/RUB000023/NUME0119/2005-04](http://bu.dalloz.fr/bases-doc.univ-lorraine.fr/documentation/Document?id=ENCY%2fPCIV%2fRUB000023%2fPLAN064%2f2005-04&ctx=0_YSR0MT1tw6lkaWF0ZXVywqd4JHNmPXBhZ2UtmVjaGVyY2hl&ctx=0_cyRwYWdlTnVtPTHCp3MkdHJpZGF0ZT1GYWxzZcKncyRzbE5iUGFnPTIwqdzJGlzYWJvPVRydWXCp3Mkb25nbGV0PQ%3d%3d#TargetSgmlldENCY/PCIV/RUB000023/NUME0119/2005-04), ограниченный — Яз. фран.

- *Медиатор — не суд.* После изучения доводов, заявленных налогоплательщиком, Медиатор представляет возможные варианты разрешения возникшего спора. Но при этом он не может ни рассмотреть самостоятельно дело по существу, ни обязать компетентный орган изменить принятое решение, ни признать какую-либо налогово-правовую процедуру незаконной.
- *Медиатор — не вышестоящий налоговый орган.* Он не может отменить решения налогового органа или инспектора, непосредственно проводившего проверку или назначившего штраф. Также Медиатор не может распределять полномочия между налоговыми органами и их должностными лицами и осуществлять контроль за их исполнением.
- *Медиатор — не юридический консультант (адвокат).* Медиатор не выполняет функций адвоката или иного юридического консультанта по оказанию консультационных услуг. Законом такая функция не установлена. Хотя Медиатор может разъяснить ходатайствующему перед ним лицу определенные правовые вопросы (например, как происходит подсчет налога или какие решения может принять налоговый инспектор по результатам проведения налоговой проверки). Но такие разъяснения никогда не будут носить консультационный характер, так как Медиатор не получает денежного вознаграждения от налогоплательщика. Также в случае осуществления адвокатом своих полномочий по оказанию юридической помощи, он обязан совершить все необходимые процессуальные действия в интересах своего клиента. В частности, участвовать в назначении экспертиз. Медиатор не обязан назначать никакие экспертизы.

Таким образом, все вышеизложенное позволяет нам сказать, что преимущества медиативного института бесспорны. Медиативный порядок позволяет избежать временных и финансовых издержек как

для налогоплательщика, так и для государства в лице налоговых органов, а также разгрузить и без того сильно загруженную судебную систему. Данный правовой институт необходим для России.

### **Библиография:**

1. Karim Sid Ahmed. Droits fondamentaux du droit contribuable et procédures fiscales, étude comparative l'Harmattan, 2008. P. 28
2. Кинсбургская В.А. Ответственность налогоплательщика за непредставление налоговой декларации: спорные вопросы правоприменительной практики // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 1. — С. 17–48. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.1.558. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_558.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_558.html)
3. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.622. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_622.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html)
4. Е. В. Литуев Порядок защиты прав налогоплательщика в кантоне Женева Швейцарской Конфедерации // Налоги и налогообложение. — 2011. — 11. — С. 41–54.
5. Т.А. Ефремова, Л.И. Ефремова Модернизация и информатизация налоговых органов России: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. — 2012. — 8. — С. 45–53.
6. Артемьева Ю.А. Сравнительно-правовой опыт судебной защиты налогоплательщика в России и зарубежных странах // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2013. — 3. — С. 474–479.
7. С.В. Барташевич Налоговое обязательство: понятие, место в системе налогово-правовых явлений и отграничение от смежных категорий налогового права // Налоги и налогообложение. — 2013. — 2. — С. 121–127. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.02.4.
8. Л. В. Ромашенко. Парафискальные платежи во Франции: законодательство и доктрина. // Налоги и налогообложение. — 2012. — № 4. — С. 53–66.
9. Сидорова И.М.. Солидарный налог на состояние во Франции. // Налоги и налогообложение. — 2009. — № 1.

### **References:**

1. Karim Sid Ahmed. Droits fondamentaux du droit contribuable et procédures fiscales, étude comparative l'Harmattan, 2008. P. 28
2. Kinsburskaya V.A. Otvetstvennost' nalogoplatel'shchika za nepredstavlenie nalogovoi deklaratsii: spornye voprosy pravoprimeritel'noi praktiki // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 1. — С. 17–48. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.1.558. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_558.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_558.html)

3. Efremova T.A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.622. URL: [http://www.e-notabene.ru/flc/article\\_622.html](http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html)
4. E. V. Lituev Poryadok zashchity prav nalogoplatel'shchika v kantone Zheneva Shveitsarskoi Konfederatsii // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2011. — 11. — С. 41–54.
5. T.A. Efremova, L.I. Efremova Modernizatsiya i informatizatsiya nalogovykh organov Rossii: problemy i perspektivy // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — 8. — С. 45–53.
6. Artem'eva Yu.A. Sravnitel'no-pravovoi opyt sudebnoi zashchity nalogoplatel'shchika v Rossii i zarubezhnykh stranakh // Zhurnal zarubezhnogo zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya. — 2013. — 3. — С. 474–479.
7. S.V. Bartashevich Nalogovoe obyazatel'stvo: ponyatie, mesto v sisteme nalogovo-pravovykh yavlenii i otgranichenie ot smezhnykh kategorii nalogovogo prava // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2013. — 2. — С. 121–127. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.02.4.
8. L. V. Romashchenko. Parafiskal'nye platezhi vo Frantsii: zakonodatel'stvo i doktrina. // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2012. — № 4. — С. 53–66.
9. Sidorova I.M.. Solidarnyi nalog na sostoyanie vo Frantsii . // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2009. — № 1.