



**Эрна Владимировна
МКРТУМОВА,**

консультант по
правовым вопросам
ООО «Кэпт налоги
и консультирование»

**ernamkrtumova01@gmail.
com**

125040, Россия, г. Москва,
Ленинградский просп.,
д. 34А

Взаимосогласительная процедура в рамках налогового мониторинга как альтернативный способ разрешения налоговых споров

Аннотация. В исследовании рассматривается механизм взаимосогласительной процедуры в рамках налогового мониторинга как альтернативного способа разрешения налоговых споров. Отмечается, что налоговый мониторинг представляет интерес как для государства, так и для крупнейших налогоплательщиков. Выделяются признаки альтернативных способов разрешения налоговых споров и признаки взаимосогласительной процедуры, проводимой в рамках налогового мониторинга как специфичной формы налогового контроля. Автор приходит к выводу о том, что взаимосогласительная процедура налогового мониторинга соответствует признакам альтернативного способа разрешения налоговых споров. Предлагается с учетом успешной практики заключения мировых соглашений между налогоплательщиком и налоговым органом привлекать на этапе проведения взаимосогласительной процедуры медиатора и (или) иного посредника-фасилитатора, способного обеспечить независимость и нейтральность при ведении переговоров в целях достижения взаимного согласия в отношении спорного мотивированного мнения налогового органа.

Ключевые слова: налоговый мониторинг, горизонтальный мониторинг, альтернативный способ разрешения споров, налоговые споры, медиация, взаимосогласительная процедура

DOI: 10.17803/2311-5998.2026.143.7.172-179

Erna V. MKRTUMOVA,

Legal consultant of LLC Kept Tax and Advisory

ernamkrtumova01@gmail.com

34A, prosp. Leningradskiy, Moscow, Russia, 125040

Mutual Agreement Procedure of Tax Monitoring as Alternative Tax Dispute Resolution

Abstract. This study examines the mechanism of mutual agreement procedures for tax monitoring as an alternative method of tax dispute resolution. It is noted that tax monitoring is of interest to both the state and the largest taxpayers. The study identifies the characteristics of alternative tax dispute resolution and the characteristics of the mutual agreement procedure conducted as part of tax monitoring as a specific form of tax control. The author concludes that the mutual agreement procedure for tax monitoring meets the characteristics of an alternative method of resolving tax disputes. Based

on the successful practice of concluding settlement agreements between the taxpayer and the tax authority, author proposes to engage a mediator and/or other intermediary-facilitator during the mutual agreement procedure. This mediator can ensure independence and neutrality during negotiations in order to reach mutual agreement regarding the tax authority's disputed reasoned opinion.

Keywords: tax monitoring, horizontal monitoring, alternative dispute resolution, tax disputes, mediation, mutual agreement procedure

Финансовая система рассматривается в науке как правовая и экономическая категория. С точки зрения правового подхода данный термин представляет собой совокупность финансовых институтов, направленных на образование, перераспределение и использование соответствующих фондов денежных средств.

Безусловно, то или иное понятие можно рассматривать с разных точек зрения, однако именно то, каким образом измеряется и оценивается финансовая система с точки зрения права, в большей степени влияет на ее успешное развитие и функционирование. Так, отсутствие последовательного правового регулирования отношений, складывающихся в связи с функционированием финансовой системы, в частности в случае с централизованными фондами денежных средств, может не только ухудшить ситуацию на конкретном рынке, но и негативно сказаться на экономическом секторе в целом.

В этой связи развитие государства нацелены на постоянное совершенствование действующего законодательства для повышения эффективности функционирования финансовой системы и одновременно на сокращение финансовых, кадровых и временных издержек, в частности, на налоговые проверки и судебные разбирательства, а также популяризацию иных альтернативных механизмов, которые позволяют налогоплательщикам добровольно уплачивать налоги в больших объемах.

Как следует из сводных статистических сведений о деятельности федеральных арбитражных судов за первое полугодие 2025 г., судами были удовлетворены требования о взыскании налогов, сборов и иных обязательных платежей с организаций на сумму 3 млрд рублей¹. Несмотря на наличие «пробюджетных» результатов, все же судебный способ взыскания налогов представляется весьма долгим и затратным как для налоговой системы, так и для бизнеса.

В этой связи государство обратило внимание на механизм налогового мониторинга, который позволяет выстроить конструктивный диалог между налоговым органом и организациями, способными добровольно уплачивать весомые суммы налогов в бюджет. Неслучайно в качестве ключевой цели налоговой политики на период 2026—2028 гг., обозначенной Минфином России, было избрано совершенствование института налогового мониторинга².

¹ Официальный сайт Судебного департамента при Верховном Суде РФ // URL: <https://cdep.ru/index.php?id=79&item=9302> (дата обращения: 18.02.2026).

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2026 год и на плановый период 2027 и 2028 годов // URL: <https://minfin.gov.ru/ru/>



История налогового мониторинга в России берет свое начало еще в 2013 г., когда Федеральная налоговая служба запустила пилотный проект по внедрению налогового мониторинга. По его результатам в Налоговый кодекс РФ были внесены изменения, в результате которых в 2015 г. официально заработал механизм налогового мониторинга.

Несмотря на то что данная форма налогового контроля существует уже более десяти лет, ФНС продолжает совершенствовать механизм информационного взаимодействия с налогоплательщиками³, чтобы сделать данную форму контроля привлекательной для крупнейших налогоплательщиков. Так, в 2025 г. к системе налогового мониторинга было подключено 737 компаний из 20 различных отраслей экономики, включая представителей среднего бизнеса. Эти компании обеспечивают 38 % налоговых поступлений в федеральный бюджет, 18 % — в бюджеты регионов. По сравнению с 2024 г. количество участников налогового мониторинга увеличилось на 30 %⁴.

По сути, налоговый мониторинг — это форма налогового контроля, подвид так называемого *cooperative compliance*. Иногда данный термин переводят как расширенное взаимодействие или партнерский комплаенс⁵, суть которого заключается в ведении конструктивного диалога между налоговым органом и налогоплательщиком на основе принципов сотрудничества, открытости и доверия по вопросам оценки совершения операций и в целях получения рекомендаций/мнения налоговой системы по неоднозначным правовым вопросам.

Налоговый, или горизонтальный, мониторинг, предусмотренный НК РФ, успешно применяется во многих зарубежных странах. Например, в Швеции функционируют комиссии, выдающие заключения о правовых последствиях сделки, а в Нидерландах инспекторы довольно редко запрашивают документацию ввиду того, что деятельность налоговых органов направлена на мониторинг результатов непосредственно внутренней службы налогового контроля налогоплательщика⁶.

Как отмечает А. В. Демин, главная цель, которую преследуют и налоговый орган, и налогоплательщик — устранение или как минимум снижение

document?id_4=314027-osnovnye_napravleniya_byudzhetoj_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoj_politiki_rossijskoi_federatsii_na_2026_god_i_na_planovyi_period_2027_i_2028_godov (дата обращения: 27.02.2026).

³ Стартовал четвертый этап пилотного проекта по интеграции систем участников налогового мониторинга с АИС «Налог-3» // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13090893/ (дата обращения: 27.02.2026).

⁴ 737 плательщиков перешли на налоговый мониторинг с 2025 года : информация ФНС России от 02.04.2025 // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/16130160/ (дата обращения: 20.02.2026).

⁵ Демин А. В. Партнерский комплаенс — новая форма налогового администрирования // *Налоговед.* 2019. № 5.

⁶ Литвинова Ю. М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // *Ленинградский юридический журнал.* 2017. № 4 (50). С. 178.

неопределенности, при этом возникающие неоднозначные вопросы «разрешаются по мере их возникновения, а не в ретроспективе»⁷.

Налоговый мониторинг как специфическая форма налогового контроля базируется на принципах прозрачности отчетности, освобождения от налоговых проверок, возможности обращения к мотивированному мнению налогового органа⁸.

Наличие права налогоплательщика обратиться за получением мотивированного мнения в некоторых случаях может привести к необходимости проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной ст. 105.31 НК РФ.

Термин «взаимосогласительная процедура» не закреплен в действующем законодательстве, однако, как следует из положений Руководства по вопросу проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной соглашениями об избежании двойного налогообложения, взаимосогласительная процедура представляет собой процедуру, которая проводится в целях разрешения спорных вопросов в установленных международным соглашением случаях⁹.

Говоря о взаимосогласительной процедуре, скорее, как об альтернативном способе разрешения споров, а не о форме налогового контроля, Е. А. Цветкова отмечает, что целью такой процедуры является достижение компромисса, при этом обращается внимание, что использовать такой инструмент могут только крупные налогоплательщики¹⁰.

При этом М. В. Аракелова считает, что процедура налогового мониторинга в целом и проведение взаимосогласительной процедуры в частности имеют, по большому счету, лишь «превентивный характер, нежели являются средством осуществления полноценной проверки»¹¹. С одной стороны, сложно не согласиться с данной позицией, поскольку действительно обращение за мотивированным мнением является возможностью вести деятельность «правильно» и без негативных правовых последствий для налогоплательщика. С другой стороны, ключевой принцип применения налогового мониторинга — полная прозрачность — автоматически снимает необходимость проведения проверки, будь то камеральный или выездной налоговый контроль, поскольку налоговый орган и так в полной мере осведомлен о том, каким образом организация ведет свою

⁷ Демин А. В. Кооперативный комплаенс — инновационная модель налогового администрирования: общий концепт, проблемы, преимущества и универсальные признаки // Вестник Томского гос. ун-та. Право. 2023. № 49. С. 123.

⁸ Арзуманова Л. Л. Налоговый мониторинг как новая форма налогового контроля // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 6 (22). С. 101.

⁹ Руководство по вопросу проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной соглашениями об избежании двойного налогообложения // URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2019/01/main/provedeniya_vzaimosoglasitelnoy.docx?ysclid=mm7v3ufo6j560605230 (дата обращения: 01.03.2025).

¹⁰ Цветкова Е. А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2 (63). С. 61.

¹¹ Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 151.



деятельность, какие операции проводит, каким образом ведет бухгалтерский и налоговый учет и др.

По мнению Л. Л. Арзумановой, «неуместно сравнивать процедуру медиации с досудебным порядком урегулирования споров и налоговым мониторингом, поскольку если в первом случае налоговый спор имеет место быть, то во втором спора как такового еще не существует»¹². На наш взгляд, в рамках налогового мониторинга спор возникает на этапе инициирования взаимосогласительной процедуры, что также требует урегулирования, как, например, в случае с классическим административным обжалованием. В связи с этим сравнение налогового мониторинга, а именно взаимосогласительной процедуры, с медиацией и иными альтернативными способами разрешения налоговых споров видится вполне обоснованным и актуальным.

Взаимосогласительной процедуре в рамках налогового мониторинга присущи следующие признаки:

- направленность на разрешение спорных вопросов, связанных с корректным исчислением, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов;
- она основывается на принципах законности, справедливости, определенности, открытости и сотрудничества;
- проводится ФНС России;
- в качестве основания инициирования выступает наличие разногласий и материалов, представленных налоговым органом в связи с несогласием организации с мотивированным мнением;
- проводится в течение одного месяца со дня инициирования процедуры;
- результатом процедуры выступает уведомление налогоплательщика со стороны ФНС России об изменении мотивированного мнения / оставлении мотивированного мнения без изменения в течение трех дней после его составления.

Основными признаками альтернативных способов разрешения налоговых споров являются:

- применение в качестве отличного от судебного разбирательства способа и (или) одного из способов/этапов соблюдения обязательной досудебной стадии;
- споры инициируются налогоплательщиком самостоятельно;
- не всегда закреплены в действующих нормативных правовых актах (например, медиация и переговоры);
- применяются в целях мирного урегулирования спора;
- направлены на сохранение долгосрочных связей и продолжение сотрудничества на перспективу;
- основаны на принципах добровольности, равноправия сторон, сотрудничества, открытости;
- в качестве специфических принципов могут выступать конфиденциальность, нейтральность посредника (при его наличии);

¹² Арзуманова Л. Л. Альтернативный способ урегулирования налогового спора // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2017. № 8 (36). С. 72.

- могут завершаться подписанием соглашений;
- возможно привлечение нейтрального посредника (нейтральных посредников).

Взаимосогласительная процедура в рамках налогового мониторинга может быть рассмотрена в качестве альтернативного способа разрешения налогового спора ввиду следующих причин:

- она применяется в качестве этапа соблюдения обязательной досудебной стадии. Поскольку процедура, закрепленная в ст. 105.31 НК РФ, является обязательной для налогоплательщика, применяющего налоговый мониторинг, взаимосогласительная процедура будет являться обязательным этапом, который нельзя миновать, обратившись за обжалованием мотивированного мнения в суд¹³;
- направлена на достижение компромисса. ФНС России рассматривает позицию и налогового органа, и налогоплательщика. Более того, сам факт наделения полномочиями по проведению взаимосогласительной процедуры высшей инстанции демонстрирует повышенный интерес государства к данной процедуре и подчеркивает ее важность и готовность учитывать интересы налогоплательщика;
- основывается на принципах добровольности, сотрудничества, открытости, конфиденциальности. Как и сам налоговый мониторинг в целом, так и взаимосогласительная процедура в частности характеризуются принципами добровольности, сотрудничества, открытости (транспарентности) ввиду специфики избранной налогоплательщиком формы взаимодействия с налоговым органом. На наш взгляд, взаимосогласительная процедура также характеризуется и принципом конфиденциальности, вытекающим из обязанности налогового органа не разглашать налоговую тайну (п. 2 ст. 102 НК РФ);
- инициируется налогоплательщиком самостоятельно. Так, в силу положений п. 8 ст. 105.31 НК РФ в случае несогласия с мотивированным мнением налогоплательщик направляет разногласия в налоговый орган, что впоследствии является основанием для проведения взаимосогласительной процедуры ФНС России.

С учетом вышеизложенного представляется, что взаимосогласительную процедуру, осуществляемую в рамках налогового мониторинга, можно рассматривать в качестве альтернативного способа разрешения налогового спора.

Помимо этого, предлагается, приняв во внимание имеющуюся успешную практику заключения мировых соглашений с ФНС России, предусмотреть возможность проведения переговоров и (или) медиации на этапе осуществления взаимосогласительной процедуры с участием посредника, третьего лица.

Так, в 2013 г. Федеральным арбитражным судом Московского округа между ОАО «Интер РАО ЕЭС» (далее — Налогоплательщик) и Межрегиональной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам № 4 (далее — Налоговый орган) было утверждено мировое соглашение по делу № А40-41103/2012. Размер претензий

¹³ Вопрос обжалования мотивированного мнения налогового органа является дискуссионным. Автор придерживается позиции, что мотивированное мнение может быть обжаловано как ненормативный акт. Иной подход к вопросу может привести к грубому нарушению прав налогоплательщика на судебную защиту.



по трем эпизодам составил 37,1 млн рублей. Налоговый орган отказался от претензий по двум эпизодам (учет курсовых разниц и принятие НДС к вычету по расходам будущих периодов), а Налогоплательщик уплатил недоимку в размере 22,5 млн рублей (эпизод по включению убытков в состав расходов).

Иными словами, с одной стороны, Налоговый орган, уступив Налогоплательщику по двум эпизодам (менее значительным по суммам), по которым на момент рассмотрения дела отсутствовала сформировавшаяся практика, обеспечил поступление в бюджет около 60 % суммы по заявленным требованиям, с другой — Налогоплательщику удалось договориться с Налоговым органом, отстояв не только позицию по двум эпизодам, но и немалую часть заявленных сумм (около 40 %).

Представляется, что будь у Налогоплательщика и Налогового органа возможность вести диалог при участии нейтрального посредника по этим эпизодам еще на этапе взаимосогласительной процедуры, судебное рассмотрение в течение восьми месяцев и все вытекающие для обеих сторон разного рода расходы возможно было бы исключить.

В связи с изложенным предлагается дополнить ст. 105.31 НК РФ положением, предоставляющим право налогоплательщику привлекать медиатора, профессионального переговорщика или модератора для участия во взаимосогласительной процедуре. На наш взгляд, это в полной мере соответствует названию процедуры, поскольку в процессе конструктивного взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом будет достигаться взаимное согласие. На сегодняшний день в качестве арбитра выступает сотрудник ФНС России, что ставит под вопрос независимость и нейтральный подход в рамках проводимой процедуры, поскольку в силу ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В этой связи представляется, что присутствие при проведении взаимосогласительной процедуры третьего независимого лица — медиатора, профессионального переговорщика, нейтрального модератора — позволит в полной мере обеспечить равенство сторон для достижения взаимовыгодного соглашения.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Аракелова М. В.* Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2017. — 282 с.
2. *Арзуманова Л. Л.* Альтернативный способ урегулирования налогового спора // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2017. — № 8 (36). — С. 66—75.
3. *Арзуманова Л. Л.* Налоговый мониторинг как новая форма налогового контроля // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2016. — № 6 (22). — С. 100—106.
4. *Демин А. В.* Кооперативный комплайенс — инновационная модель налогового администрирования: общий концепт, проблемы, преимущества и универсаль-

- ные признаки // Вестник Томского гос. ун-та. — Право. — 2023. — № 49. — С. 114—130.
5. *Демин А. В.* Партнерский комплаенс — новая форма налогового администрирования // Налоговед. — 2019. — № 5.
 6. *Литвинова Ю. М.* Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. — 2017. — № 4 (50). — С. 175—181.
 7. *Цветкова Е. А.* Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2017. — № 2 (63). — С. 58—64.