

## Некоторые особенности мировых соглашений по налоговым спорам

Научный руководитель – Рябова Елена Валерьевна

*Кудряшова Анастасия Геннадьевна*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Кафедра правовых дисциплин, Москва, Россия

*E-mail: kudryashovaaanastasia@mail.ru*

Возможность заключения мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом долгое время вызывала оживленные дискуссии, т.к. вступление в соглашение ставит под сомнение соблюдение принципа законности и равенства налогообложения, а также не может влиять на решение *вопроса о законности* оспариваемых решений, действий (бездействий) налоговых органов, являющегося предметом судебного разбирательства. Тем не менее сначала правоприменительная практика, а вслед за ней и законодатель пришли к допущению заключения мировых соглашений по публично—правовым спорам, в том числе и по налоговым. В работе рассматриваются некоторые особенности заключения мировых соглашений по налоговым спорам в РФ. Отдельные вопросы иллюстрирует опыт США.

### **1. Предмет мирового соглашения по налоговому спору.**

Принцип законности налогообложения означает, что налоговые обязательства налогоплательщика могут следовать только из закона, но не из договора [1]. Сам по себе факт вступления налогового органа в соглашение может означать, что налоговая обязанность данного налогоплательщика возникает, изменяется или прекращается *иначе*, чем это определено законом. Поэтому предмет мирового соглашения ограничен: им нельзя изменить налоговые последствия в сравнении с тем, как они определены НК РФ. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 №50 в качестве примера приведены налогово-правовые вопросы, которые не могут стать предметом мирового соглашения: вопросы о снижении применимой налоговой ставки, изменении правил исчисления пеней, об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям. Таким образом, условия мирового соглашения могут касаться *вопросов доказанности* фактов (т.е. признания сторонами соответствующих фактических обстоятельств установленными или не установленными) и *вопросов оценки* фактических обстоятельств, в том числе *и правовой* оценки (например, достижение договоренности в отношении правовой квалификации сделки). Заметим, что в США в соглашении с налогоплательщиком может быть урегулирован и *налогово-правовой* вопрос, если по нему не выработана правовая позиция IRS (по вопросу толкования нормы, практики ее применения и др.) [3].

### **2. Мировое соглашение и соглашение по обстоятельствам дела.**

Следует учитывать, что соглашение по обстоятельствам дела (которое, как указано выше, и является предметом мирового соглашения) может и не принимать форму мирового соглашения. В этом случае признание обстоятельств по налоговому спору, соглашение об оценке обстоятельств, о характере деятельности, о квалификации сделки и т.д. перераспределяют бремя доказывания, но не приводят к прекращению налогового спора по существу [2].

### **3. Мировое соглашение по налоговому спору в РФ заключается только на судебной стадии.**

В России заключение соглашения (мирового соглашения или соглашения по обстоятельствам дела) с налоговым органом возможно только на судебной стадии налогового

спора, НК РФ не содержит норм, позволяющих заключать соглашения на стадии досудебного урегулирования. Безусловно, налогоплательщик и налоговый орган могут достичь договоренности в отношении фактических обстоятельств и на досудебной стадии (например, на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки или обжалования решения в вышестоящий налоговый орган). Они могут согласовать, в частности, правовую квалификацию сделки, документальную подтвержденность или экономическую обоснованность расходов, признание наличия смягчающих обстоятельств, установление факта взаимозависимости, факта осуществления реальной экономической деятельности и т.д. Однако эти договоренности не оформляются отдельным соглашением, они достигаются по результатам переговоров, объяснений налогоплательщика, представления возражений, подачи апелляционной жалобы и т.д. Это «неписаное» соглашение отражается, в конечном счете, в решении налогового органа по результатам налоговой проверки или в решении вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы.

При этом в США заключение соглашения возможно и до обращения в суд на любой стадии (audit stage, examination, objection stage) в целях избежания больших судебных расходов. IRS разработала стандартные формы соглашений (closing agreements). В заключаемых соглашениях необходимо прямо предусмотреть, будет ли согласованное регулирование по вопросу распространяться на аналогичные вопросы и в будущем. В типовых формах содержатся также антиуклонительные положения: предусматривается право налоговых органов возобновить налоговую проверку (начать повторную), в случае обнаружения «avoidance transactions». Кроме того, в типовых формах закрепляются положения о конфиденциальности: раскрывать существование и условия соглашения возможно только в случае обмена налоговой информацией с иностранной юрисдикцией или в судебном процессе [3].

#### **4. Полномочие налогового органа на заключение мирового соглашения.**

Пп.4 ч.3 ст.190 АПК РФ закрепляет, что мировое соглашение по налоговым спорам может быть заключено, «если к полномочиям соответствующего административного органа, участвующего в деле, федеральным законом отнесено заключение мировых соглашений». Возникает вопрос о наличии у налоговых органов полномочия на заключение мировых соглашений, ведь ст.31 НК РФ (а также Закон РФ «О налоговых органах РФ») такого права налогового органа не закрепляет. Представляется, что федеральным законом, предоставляющим налоговым органам возможность вступать в мировые соглашения с налогоплательщиками является сам АПК РФ, т.к. диспозитивное право на завершение дела мировым соглашением вытекает из процессуального статуса налогового органа как истца, ответчика или третьего лица в налоговом споре.

#### **Источники и литература**

- 1) Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" (абз.4 п.3)
- 2) Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 30.11.2018 N Ф08-8909/2018 по делу N А53-25303/2014
- 3) Negotiating a Settlement of a State and Local Tax Case. The State and Local Tax Lawyer. Symposium Edition (2009/10)