

Мировое соглашение в налоговых спорах*



Демин А.В.,
доктор юридических наук,
профессор кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права,
Юридический институт ФГАОУ ВО «Сибирский федеральный университет»
E-mail: demin2002@mail.ru

***Аннотация.** Автор рассматривает мировое соглашение как сделку, которая имеет двойственный характер: во-первых, оно прекращает налоговый спор (процессуальный аспект); во-вторых, оно влечет возникновение, изменение, прекращение, уточнение материально-правовых обязательств сторон (материально-правовой аспект). Мировое соглашение в налоговых спорах — типичный пример диспозитивности. Оно представляет собой результат волеосогласования и взаимовыгодного разрешения конфликта самими участниками налогового спора; суд лишь проверяет законность его условий и утверждает своим решением.*

***Ключевые слова:** диспозитивность, мировое соглашение, налоговый спор, налоговое обязательство.*

Возможность закончить налоговый спор мировым соглашением — важная новелла современного процесса. Вплоть до принятия АПК РФ 2002 г. прекращение споров, вытекающих из публичных правоотношений, мировым соглашением законом не предусматривалось. И доктрина, и суды рассматривали отсутствие соответствующих норм в АПК РФ 1992 г. и АПК РФ 1995 г. как недопустимость прекращения налогового спора мировым соглашением. В п. 12 постановления Пленума ВАС РФ от 31.10.1996 № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции» содержался прямой запрет заключать мировые соглашения по делам, возникающим из административно-правовых отношений².

Ситуация изменилась с принятием АПК РФ 2002 г., в ст. 190 которого появилось положение о том, что экономические споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, могут быть урегулированы сторонами по правилам, установленным в гл. 15 АПК РФ, путем заключения соглашения или с использованием других примирительных процедур, если иное не установлено федеральным законом³. Законодатель отказался от детализации примирительных процедур, оставив их перечень открытым; это открывает широкий простор для появления новых примирительных процедур в дальнейшем. «Виды примирительных процедур могут быть настолько разнообразны, насколько это позволяет сделать принцип свободы договора, а мировое соглашение, безусловно, входит в их число»⁴.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Диспозитивность в налоговом праве и «партнерская» модель налогового администрирования», основной конкурс 2016-2017 гг., проект № 16-03-00044.

² Постановление Пленума ВАС РФ от 31 октября 1996 г. № 13 (ред. от 09.07.1997) «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции» // Вестник ВАС РФ. 1997. № 1. Аналогичная ситуация складывалась и в гражданском процессуальном праве. Отрицая возможность мировых соглашений по спорам публично-правового характера, Пленум ВС РФ разъяснил: «По делам данной категории суд не вправе утвердить мировое соглашение между заявителем и заинтересованным лицом, поскольку в этом случае судом проверяется законность оспариваемых решений, совершенных действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих и на решение этого вопроса не могут повлиять те или иные договоренности между заявителем и заинтересованным лицом» (Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 (ред. от 09.02.2012) «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного само-

управления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих» // Бюллетень ВС РФ. 2009. № 4). Ситуация изменилась с принятием КАС РФ, в который введен институт примирения сторон субъектов спорных публичных правоотношений, включающий и соглашения о примирении сторон (ч. 4 ст. 46, ст. 137 КАС РФ).

³ Заметим, что вместо термина «мировое соглашение» в данной норме используется термин «соглашение». Это позволяет ряду авторов отграничивать соглашения, заключаемые в порядке ст. 190 АПК РФ, от иных мировых соглашений (См., напр.: Рожкова М.А. О некоторых чертах сходства мирового соглашения с соглашением, заключаемым по делам, возникающим из публичных правоотношений // Проблемные вопросы гражданского и арбитражного процессов / Под ред. Л.Ф. Леснической, М.А. Рожковой. М.: Статут, 2008. С. 288-303). Однако Пленум ВАС РФ разъяснил, что в ст. 190 АПК РФ применяется правило об утверждении именно мирового соглашения (п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 2). Применительно к налоговым спорам суды также оперируют универсальным термином «мировое соглашение».

⁴ Бортников С.П. Мировое соглашение в налоговых спорах и отношениях налоговой ответственности. Самара:

Появление в законе легальной возможности закончить налоговый спор в рамках примирительной процедуры, включая мировое соглашение, в целом позитивно воспринято налоговым сообществом⁵. Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов России на 2013–2018 годы предусматривает разработку дифференцированных механизмов разрешения налоговых споров (в зависимости от стадии, универсальный и упрощенный порядок, мировое соглашение и т.д.)⁶. К проблемным аспектам можно отнести неурегулированность ряда процедурных вопросов, порождающих споры и неопределенность, а также низкую активность заинтересованных лиц в части обращения к мировому соглашению как средству прекращения налоговых споров⁷. В литературе мировое соглашение по налоговым спорам называют «исключением из правил, которое обусловлено спецификой спора (в частности, если есть неоднозначность правовой позиции ИФНС) либо спецификой организации, например, если компания является крупнейшим налогоплательщиком»⁸.

В отечественной доктрине мировое соглашение традиционно рассматривается как двусторонняя сделка. Постановлением Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» такая позиция закреплена следующим образом: «Мировое соглашение представляет собой соглашение сторон, то есть сделку, вследствие чего к этому соглашению, являющемуся одним из средств защиты субъективных прав, помимо норм процессуального права, подлежат применению нормы гражданского права одо договорах...»⁹.

Изд-во «Самарский университет», 2014. С. 13.

⁵ См., напр.: Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006. С. 43.

⁶ См. пункт 4.3 Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 гг.: утв. Приказом ФНС России от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс».

⁷ По мнению Д.В. Тютина, основными причинами данного явления являются относительно невысокий размер государственной пошлины по наиболее «популярным» судебным спорам — об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, а также небольшие нормативные сроки рассмотрения судами подобных дел. Соответственно, «налоговое правосудие» в России в большинстве случаев достаточно быстрое и недорогое, вследствие чего и с экономической, и с временной точек зрения налоговое мировое соглашение не представляет интереса ни для одной из сторон налогового спора» (Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс», 2015).

⁸ Сарбаев Г.М. Мировое соглашение с налоговой: реальность или фантастика? // Практическая бухгалтерия. 2016. № 7. С. 76–79.

⁹ Пункт 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия. 2014. № 9.

Вместе с тем, на наш взгляд, эта сделка носит в большей степени не гражданско-правовой, но процессуальный характер. В литературе приводятся специфические черты мирового соглашения, отличающие его от возмездной гражданско-правовой сделки: во-первых, форма и содержание, а также порядок и последствия заключения и неисполнения мирового соглашения установлены не в ГК РФ, а в АПК РФ; во-вторых, АПК РФ не предусматривает возможность для сторон предъявить требование о признании мирового соглашения недействительным, а предоставляет им право обжаловать определение о его утверждении (ч. 8 ст. 141 АПК РФ); в-третьих, если договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения, то мировое соглашение становится обязательным для сторон с момента вынесения судом определения о его утверждении¹⁰.

Итак, мировое соглашение — это прежде всего процессуальная сделка, направленная на достижение, определенного процессуального результата. Однако мировые соглашения содержат и материально-правовые обязательства сторон, детерминируя последствия материально-правового (налогового) характера. Как замечает Т.В. Быкова, стороны, заключая соглашение по экономическим спорам, возникающим из публичных правоотношений, урегулируют спор, существующий между ними, путем достижения определенности именно в материальных, а не процессуальных правоотношениях. В указанном соглашении стороны устанавливают не процессуальные права и обязанности, предусмотренные в ст. 41 АПК РФ, а материальные права и обязанности¹¹. Процессуальный результат в виде прекращения налогового спора носит первичный характер. Одновременно с этим мировое соглашение в налоговых спорах направлено на установление, изменение и прекращение досудебных налоговых правоотношений.

Отраслевой характер мирового соглашения определяется отраслевой природой спорных отношений, а это — не всегда гражданско-правовые отношения. Верно отмечает О.Н. Шеменева, что, хотя гражданско-правовой договор, несомненно, и может лечь в основу судебного мирового соглашения, он являет собой лишь одну из многих возможностей оформления договоренностей сторон, которые могут быть представлены на утверждение суда, рассматривающего гражданское дело. А общее правило

¹⁰ См.: Быкова Т.В. Понятие и правовая природа соглашения по делам, возникающим из публичных правоотношений // Арбитражный и гражданский процесс. 2010. № 10. С. 34–37.

¹¹ Там же. С. 37.

заключается в том, что в основе судебного мирового соглашения сегодня могут лежать материально-правовые соглашения различной отраслевой принадлежности. Главное, чтобы возможность их достижения не исключалась по смыслу норм материального права¹². Поскольку в нашем случае речь идет о налоговых обязательствах, мировое соглашение в налоговых спорах является не гражданско-правовой, но публично-правовой сделкой, правовой режим и содержание (права и обязанности сторон) которой должны соответствовать, прежде всего, отраслевым нормам и принципам законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, мировое соглашение имеет двойственную природу, для него характерны одновременно и процессуальный аспект (цель соглашения — прекращение налогового спора), и материально-правовой (возникновение, изменение, прекращение, уточнение материально-правовых обязательств сторон). В частности, мировое соглашение по делам, возникающим из налоговых отношений, представляет собой одновременно и процессуальную, и материально-правовую сделку об условиях разрешения налогового спора.

Пленум ВАС РФ определяет мировое соглашение как соглашение, которое, будучи утверждено судом, прекращает спор (полностью или в части) между сторонами на основе добровольного урегулирования взаимных претензий и утверждения взаимных уступок¹³. Таким образом, цель мирового соглашения — компромиссное урегулирование налогового спора на основе добровольного волеизъявления сторон, но под контролем суда. При этом мировое соглашение — типичный пример диспозитивности в праве. Оно представляет собой результат волеоголасования и взаимовыгодного разрешения конфликта самими участниками налогового спора; суд лишь проверяет законность его условий и утверждает своим решением. Утверждение судом мирового соглашения влечет прекращение производства по делу, что означает окончательное прекращение налогового спора (полностью либо в соответствующей части); соответственно, стороны уже не вправе выдвигать в суде новые требования, относящиеся к этому же налоговому правоотношению.

Используя примирительные процедуры, государственные и иные органы не вправе выхо-

дить за пределы полномочий, предоставленных им нормативными правовыми актами, регулирующими их деятельность¹⁴. Эта правовая позиция вызывает дискуссию о наличии у налоговых органов полномочий заключать мировые соглашения. Как известно, ни НК РФ, ни закон о налоговых органах прямо не предусматривают за ними такого права. Вместе с тем, право на заключение мирового соглашения носит не материально-правовой, а процессуальный характер, и вытекает из процессуального статуса налогового органа как истца или ответчика в налоговом споре. Право сторон закончить дело мировым соглашением установлено в п. 4 ст. 49 АПК РФ. Вступая в процесс в качестве истца или ответчика, налоговый орган наделяется правовым статусом стороны по делу и приобретает все соответствующие полномочия, включая право заключать мировые соглашения. В силу ч. 3 ст. 123 Конституции РФ судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равноправия сторон, поэтому для процессуальных отношений характерно горизонтальное равенство сторон, здесь нет элементов власти-подчинения. Будучи стороной по делу, налоговый орган «приравнивается» по статусу к налогоплательщику — объем их основных процессуальных прав одинаков независимо от того, что речь идет о публично-правовых спорах, и что материально-правовые отношения между сторонами носят властный, субординационный характер. Именно процессуальное равенство сторон создает основу для заключения мирового соглашения. «Органы, обращающиеся в арбитражный суд с заявлением о взыскании обязательных платежей и санкций либо выступающие надлежащим ответчиком по такому спору, пользуются правами стороны, в том числе и правом на заключение соглашения»¹⁵. Указанное полномочие носит универсальный характер, и дублировать его в материально-правовых законах применительно к каждому отдельному государственному министерству или ведомству, включая налоговые органы, нецелесообразно. Поэтому отсутствие в числе полномочий налоговых органов, закрепленных в ст. 31 НК РФ, права на заключение мировых соглашений в рамках судебного процесса или исполнительного производства нельзя считать упущением — такое полномочие прямо вытекает из действующего процессуального законодательства.

¹² Шеменова О.Н. Соглашение о примирении в административном судопроизводстве: принципиальная допустимость и соотношение с мировым соглашением в гражданском процессе // Юрист. 2016. № 10.

¹³ Пункт 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия. 2014. № 9.

¹⁴ Пункт 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 9 декабря 2002 г. № 11 (ред. от 17.11.2015) «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 2.

¹⁵ Колесниченко Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок. М.: Юстицинформ, 2012. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Обратим внимание, что, как следует из письма ФНС России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648,¹⁶ проекты мировых соглашений подлежат направлению для согласования в Правовое управление ФНС России, и в случае отсутствия такого согласования — мировые соглашения не заключаются.

Мировое соглашение для конфликтующих сторон налогового спора означает взаимоприемлемый компромисс, взаимные уступки, при отсутствии которых оно неизбежно трансформируется в признание иска или отказ от иска. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ мировое соглашение представляет собой соглашение сторон о прекращении спора на основе добровольного урегулирования взаимных претензий и утверждения взаимных уступок, что является одним из процессуальных средств защиты субъективных прав¹⁷.

В теории и на практике основная полемика разворачивается вокруг вопроса о содержании и пределах таких уступок (прежде всего со стороны налоговых органов). Некоторую методическую помощь здесь способно оказать постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе», в п. 27 которого разъяснено, что, исходя из публично-правовой природы налоговых споров предметом названного соглашения не может являться изменение налоговых последствий спорных действий и операций в сравнении с тем, как такие последствия определены законом. Например, предметом такого соглашения не могут выступать вопросы о снижении применимой налоговой ставки, изменении правил исчисления пеней, об освобождении налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям. Вместе с тем, разъяснил Пленум ВАС РФ, в соответствии с положениями ст. 70, 190 АПК РФ при рассмотрении налоговых споров допустимо заключение соглашений об их урегулировании, в которых сторонами могут быть признаны обстоятельства, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий (например, признание налоговым органом не учтенных в ходе мероприятий налогового контроля сумм расходов и налоговых вычетов, влияющих на действительный размер налоговой обязанности, признание наличия смягчающих обстоятельств,

приводящих к уменьшению размера налоговых санкций, и др.), которые содержат правовую квалификацию деятельности лица, участвующего в деле, влекущую изменение размера его налоговой обязанности (например, признание экономически обоснованного и (или) документально подтвержденного размера произведенных расходов, нормальной величины потерь товаров, приемлемости используемых налогоплательщиком способов налоговой оптимизации его деятельности и др.). В таком случае в соглашении об урегулировании спора могут содержаться условия о скорректированном размере налоговой обязанности¹⁸. Кроме того, поскольку положениями п. 3 ст. 46 и п. 1 ст. 47 НК РФ предусмотрен контроль суда за взысканием задолженности по налогам и сборам, что согласно ст. 324 АПК РФ предусматривает возможность предоставления судом отсрочки или рассрочки в ее взыскании, то с учетом необходимости соблюдения принципа равенства всех перед законом и судом вопрос об отсрочке или рассрочке уплаты соответствующих сумм налогов, пеней и штрафов также может быть решен при утверждении судом заключаемого в соответствии со ст. 190 АПК РФ соглашения, исходя из условий о порядке уплаты соответствующих сумм, указанных в данном соглашении¹⁹.

Для того, чтобы получить некоторую эмпирическую наглядность, рассмотрим содержание наиболее известных «налоговых» мировых соглашений, утвержденных судами в последние годы.

Мировое соглашение между ООО «Лоялти Партнерс Восток» (Общество) и ИФНС России № 22 по г. Москве (инспекция): утверждено судом надзорной инстанции²⁰. Общество признает правомерной позицию инспекции о том, что для целей налогообложения поступающие от партнеров Общества в программе «Малина» (компаний) платежи — суммы перечисленных обществу предоплат за поощрительные товары, являются оплатой Обществу оказанных компаниям маркетинговых услуг, направленных на привлечение и удержание потребителей, и подлежат обложению налогом на прибыль в момент ежемесячного подписания соответствующего отчета агента (акта). Соответственно, Общество признает уменьшение суммы убытка, доначисление сумм налога на прибыль и обязуется уплатить доначисленные в результате переквалификации сумм поступающих от компаний платежей суммы налога на прибыль, пеней, штрафа в течение

¹⁶ Письмо ФНС России от 2 октября 2013 г. № СА-4-7/17648. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 24 февраля 2004 г. № 1-О «О прекращении производства по жалобе ЗАО «Энергопромкомплект» на нарушение конституционных прав и свобод ч. 5 ст. 11 Закона РФ «Об учреждении и органах, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы» // Вестник КС РФ. 2004. № 5.

¹⁸ Там же.

¹⁹ Там же.

²⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 10.

5 рабочих дней после утверждения судом мирового соглашения. Общество и инспекция признают, что передача обществом поощрительных товаров участникам программы «Малина» носит возмездный характер и осуществляется Обществом в целях оказания компаниям услуг по привлечению и удержанию потребителей — участников программы, в связи с чем у последних не возникает обязанности по исчислению и уплате НДС при получении поощрительных товаров покупателями. Инспекция признает, что, поскольку при оказании компаниям маркетинговых услуг, которые в том числе включают и передачу поощрительных товаров участникам программы, Общество исчислило и уплатило в бюджет НДС с соответствующих сумм выручки в рамках оказания указанных маркетинговых услуг, у общества не возникает обязанности по уплате НДС при передаче поощрительных товаров участникам программы. Общество признает, что у него возникает обязанность в течение месяца после утверждения мирового соглашения по внесению соответствующих изменений в бухгалтерский и налоговый учет. Инспекция обязуется не начислять пени на сумму доначисленного налога на прибыль за период с даты вынесения решения, принятого по результатам ВМП, до даты утверждения мирового соглашения судом.

Мировое соглашение между ООО «ИНТЕР РАО ЕЭС» (Общество) и Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4 (налоговый орган): утверждено судом кассационной инстанции²¹. Общество признает, что неправомерно уменьшило налоговую базу по налогу на прибыль на суммы ранее полученных убытков по филиалу, при отсутствии документов, подтверждающих объем понесенных убытков, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытка и, соответственно, занижению налога на прибыль. Соответственно, Общество признает доначисление инспекцией сумм налога на прибыль, штрафных санкций и пени, а также обязуется внести исправления в документы бухгалтерского и налогового учета. Инспекция признает правомерность и обоснованность отражения Обществом в своем учете доходов и расходов в виде сумм положительных и отрицательных курсовых разниц и признает неправомерными доначисления соответствующих сумм налога на прибыль, штрафных санкций и пени. Инспекция признает правомерными ряд вычетов по НДС, так как сумма налога, относящаяся к расходам будущих периодов, может быть принята к вычету в части стоимости фактически оказанной

услуги в данном налоговом периоде, т.е. в доле, пропорциональной сумме затрат, списанных на расходы в текущем отчетном периоде; соответствующие доначисления НДС признаются неправомерными. Инспекция обязуется возвратить Обществу в соответствии с действующим законодательством РФ в срок до 24.04.2013 указанные в мировом соглашении суммы налогов, пеней и штрафов.

Мировое соглашение между ОАО «Новосибирскнефтегаз» (Общество) и Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (инспекция): утверждено судом кассационной инстанции²². Стороны признают: факт переплаты налогоплательщиком сумм ЕСН, штрафов и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; фактический возврат налогоплательщику переплаты по ЕСН; принятие начальником Управления ПФР решения о возврате суммы излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. В течение 5 дней со дня поступления на расчетный счет Общества суммы излишне уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное обеспечение, Общество обязуется перечислить в бюджет часть суммы возвращенного ЕСН. Инспекция не будет осуществлять действия по взысканию в любой форме сумм возвращенного ЕСН и штрафов, кроме части суммы ЕСН, подлежащей перечислению в бюджет. Общество не будет обращаться к инспекции и в суд с заявлением о взыскании сумм процентов на основании ст. 78 и (или) 79 НК РФ на суммы ЕСН и штрафа, а также не будет взыскивать с инспекции судебные издержки. Судебные расходы в виде государственной пошлины распределяются на обе стороны в равном размере.

Мировое соглашение между ООО «Инчкейп Т» (Общество) и ИФНС России № 51 по г. Москве (налоговый орган): утверждено судом кассационной инстанции²³. Общество признает: затраты по работам, выполненным подрядчиками в арендуемых помещениях должны были быть осуществлены за счет арендодателя, в связи с чем не могут учитываться налогоплательщиком в составе расходов для целей налогообложения прибыли; наличие контролируемой задолженности перед иностранной компанией Инчкейп Пи-Эл-Си, в связи с чем невозможен учет в составе расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, сверхпредельных процентов, начисленных ука-

²¹ Постановление ФАС МО от 22 марта 2013 г. № А40-41103/12-91-228. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

²² Постановление ФАС МО от 29 ноября 2013 г. № Ф05-14696/2012 по делу № А40-47670/12-116-102. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

²³ Постановление АС МО от 25 марта 2016 г. № Ф05-2202/2016 по делу № А40-25939/15. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

занной компании; не исполнена обязанность по удержанию и перечислению в бюджет налога с дохода этой иностранной компании от источника в РФ (суммы процентов), признаваемого дивидендами в порядке п. 4 ст. 269 НК РФ; возникновение у налогоплательщика обязанности в течение месяца после утверждения мирового соглашения по внесению соответствующих изменений в бухгалтерский и налоговый учет за проверяемый период. Налоговый орган признает: наличие у налогоплательщика убытка на 01.01.2012 с учетом уменьшения убытка, признанного налогоплательщиком, часть которого подлежит переносу на 2012 г. и уменьшает базу налога на прибыль до нуля. На основании признанных сторонами обстоятельств определен скорректированный объем налоговых обязательств Общества в рассматриваемой по данному судебному делу части (помимо обязательств, необжалуемых в рамках налогового спора).

Мировое соглашение между ООО «Заэлико-недвижимость» (Общество) и ИФНС России № 9 по г. Москве (налоговый орган): утверждено судом кассационной инстанции²⁴. Стороны признают отсутствие взаимозависимости (аффилированности) между Обществом и рядом третьих лиц, которые, как ранее полагал налоговый орган и как было установлено судами нижестоящих инстанций, участвовали в схемах по получению необоснованной налоговой выгоды; у налогоплательщика отсутствует право на налоговые вычеты по НДС, заявленные им в связи с приобретением недвижимого имущества (здания), охранных услуг, услуг по предоставлению пользования сетью интернет, телефонными номерами, услуг по подбору персонала, а также в связи с приобретением офисной мебели, поскольку достаточных документов, подтверждающих указанные суммы налоговых вычетов, Обществом представлено не было. Налоговый орган признает, что Общество является фактическим собственником недвижимого имущества, указанного в мировом соглашении, и осуществляет реальную экономическую деятельность, связанную с использованием указанного имущества, с целью получения прибыли от такого использования. Общество признает обоснованным отказ налогового органа в применении налоговых вычетов по НДС, отказ в возмещении НДС, правомерность доначисления НДС, пени за несвоевременную уплату НДС, а также привлечение к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ. Общество обязуется уплатить в бюджет поименованные в соглашении суммы налога, пени и штрафа, а также внести соответствующие изменения

в бухгалтерскую отчетность в течение месяца после утверждения судом мирового соглашения.

Как видим, условия мировых соглашений, прежде всего, касаются согласованного подтверждения (доказанности) и (или) квалификации налоговых фактов (фактических обстоятельств), в отношении которых между сторонами ранее существовали споры и разногласия. При этом факторы, детерминирующие такие разногласия (например, неопределенность в законодательстве или проблемы практического применения налоговой нормы), в соглашениях не оцениваются и не упоминаются. То есть стороны согласовывают вопросы факта, но не права. Из разъяснения Пленума ВАС РФ следует, что «по данным спорам результатами примирения сторон, которые могут сохраняться в соглашении между ними, являются: признание обстоятельств дела, соглашение сторон по обстоятельствам дела; соглашение сторон, содержащее квалификацию сделки, совершенной лицом, участвующим в деле, или статуса и характера деятельности этого лица; частичный или полный отказ от требований, частичное или полное признание требований вследствие достижения сторонами соглашения в оценке обстоятельств в целом или в их отдельных частях»²⁵. Как видим, предмет мирового соглашения по налоговым спорам ограничивается фактическими обстоятельствами, подлежащими установлению (доказыванию) в деле, и доказательственной базой.

Можно принять позицию М.В. Юзвака, который подразделяет условия мировых соглашений с налогоплательщиками на основные (затрагивают существо налоговых споров) и вспомогательные (конкретизируют последствия, вытекающие из основных условий)²⁶. Так, в мировом соглашении с «Лоялти Партнерс Восток» главным положением является квалификация платежей в качестве оплаты маркетинговых услуг, а не предоплаты за товары, подлежащие реализации покупателям; из этого согласованного условия автоматически устанавливается дата признания доходов для целей налогообложения прибыли и соответствующая корректировка подлежащих уплате сумм налога на прибыль, штрафов и пени. Кроме того, стороны урегулировали спорные вопросы уплаты НДС и НДС, которые обусловлены квалификацией платежей как оплаты за маркетинговые услуги. Таким образом, выяснение налогово-правовой природы рассматриваемых платежей составили суть

²⁴ Постановление АС МО от 11 июля 2016 г. № Ф05-8608/2016 по делу № А40-103953/2015. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁵ См.: пункт 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

²⁶ Юзвак М.В. Значение мировых соглашений в налоговом праве // Налоговед. 2015. № 10. С. 61.

налогового спора и, соответственно, — мирового соглашения; все иные условия, по сути, представляют собой согласование последствий, вытекающих из такой квалификации.

Закон устанавливает определенные ограничения при заключении мировых соглашений: последние не должны нарушать права и законные интересы других лиц и противоречить закону (п. 3 ст. 139 АПК РФ). В частности, стороны могут договориться о квалификации спорных налоговозначимых фактов (действий, сделок, операций), но не могут по своему усмотрению изменять их налоговые последствия, так как такие последствия императивно определены законом. Именно поэтому предметом мирового соглашения не могут выступать вопросы снижения применимой налоговой ставки, изменения правил исчисления пеней, освобождения налогоплательщика от уплаты налогов за определенные налоговые периоды или по определенным операциям и т.п. В этом контексте сомнительна правомерность условия об освобождении налогоплательщика от уплаты пени на сумму доначисленного налога на прибыль, включенного в мировое соглашение по делу «Лоялти Партнерс Восток»; основания и порядок начисления пени установлены императивными нормами налогового права, и, отказавшись от ее начисления, налоговый орган непосредственно изменил налоговые последствия доначисления недоимки по налогу на прибыль в отношении налогоплательщика.

Кроме того, мировое соглашение нельзя заключить под отлагательным условием, поскольку это противоречит закону, так как такое соглашение не содержало бы конкретного указания на сроки исполнения обязательств одной стороны перед другой; более того, допускалась бы возможность неисполнения обязательств, поскольку отлагательное условие может вовсе не наступить, что противоречит самой сути мирового соглашения²⁷.

Недопустимо заключать мировые соглашения по делам об оспаривании нормативных правовых актов. Действительно, предметом спора здесь является непротиворечие оспариваемого акта актам с более высокой юридической силой. Поэтому в данном случае проверка соответствия мирового соглашения императивным нормам законодательства фактически означала бы рассмотрение дела по существу.

Важный вопрос: можно ли включать в мировое соглашение условия, которые не были предметом рассмотрения в суде, а возможно даже — и на стадии досудебного урегулирования на-

логового спора? В отношении мировых соглашений, разрешающих частноправовые споры, этот вопрос решен положительно и доктриной, и практикой. Подчеркивая, что в силу принципа свободы договора (ст. 421 ГК РФ) мировое соглашение может содержать любые не противоречащие закону или иным правовым актам условия, Пленум ВАС РФ разъяснил: «Стороны при заключении мирового соглашения могут самостоятельно распоряжаться принадлежащими им материальными правами, они свободны в согласовании любых условий мирового соглашения, не противоречащих федеральному закону и не нарушающих права и законные интересы других лиц, в том числе при включении в мировое соглашение положений, которые связаны с заявленными требованиями, но не были предметом судебного разбирательства»²⁸. Далее Пленум ВАС РФ сделал весьма спорное, на наш взгляд, разъяснение о том, что мировое соглашение об урегулировании налогового спора может охватывать вопросы, не относящиеся напрямую к предмету судебного разбирательства²⁹.

Применительно к налоговым спорам уже имеются примеры такого выхода судов за рамки предмета судебного разбирательства. Так, в деле «Лоялти Партнерс Восток» стороны урегулировали в мировом соглашении вопросы уплаты НДС и НДФЛ, которые в рамках арбитражного процесса не рассматривались, и суд ничего незаконного в этом не усмотрел. Полагаем, такое решение нужно оценить критически. Налоговое право устанавливает четкую последовательность налоговых процедур, включая обязательную стадию досудебного урегулирования. Утверждая мировое соглашение, суд разрешает налоговый спор по существу. Применительно к «новым» условиям, которые не были предметом судебного разбирательства, но связаны с заявленными требованиями, мы нарушаем требование обязательного досудебного урегулирования налоговых споров, фактически «перескакиваем» через него. Императивно установленная последовательность налоговых процедур здесь «разрывается», не соблюдается. Как пишет М.В. Юзвак, не выполняются не только нормы о досудебном разбирательстве, но и нормы о налоговом контроле, в процессе которого собираются доказательства и формируется позиция налогового органа. Как следствие, суд лишается полноценной возможности

²⁷ См.: Воронцова А.А. Может ли мировое соглашение быть заключено под отлагательным условием? Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс», 2016.

²⁸ См.: пункт 13 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

²⁹ См.: пункт 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18 июля 2014 г. № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» // Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

оценить соответствие мирового соглашения налоговому законодательству³⁰. Кроме того, включение сторонами в мировое соглашение взаимных обязательств, которые не содержатся в материалах дела, не позволяет суду эффективно проверить, нарушает ли такое соглашение права третьих лиц (прежде всего бюджета).

Мировое соглашение может быть заключено сторонами на любой стадии судебного процесса, а также при исполнении судебного акта (п. 1 ст. 139 АПК РФ). Окончание исполнительного производства в связи с фактическим исполнением судебного акта означает завершение всех стадий судопроизводства, поэтому суд не вправе вне рамок судопроизводства совершать какие-либо процессуальные действия, в том числе, утверждать мировое соглашение. Таким образом, мировое соглашение «принадлежит» судопроизводству, и на внесудебных стадиях его применение исключается. Хотя ничто не мешает сторонам фактически урегулировать свои разногласия в ходе досудебных переговоров и уже затем в суде оформить их результат мировым соглашением.

В литературе высказаны мнения о возможности внедрения института мировых соглашений на стадии досудебного урегулирования налоговых споров. В частности, Т.А. Григорьева и Е.В. Храмова, считают, что «развитие ведомственного порядка при защите публично-правовых интересов, внедрение посредничества могут стать первопричиной для дополнения НК РФ самостоятельными положениями, определяющими, что при разрешении разногласий и споров во внесудебном порядке по результатам их рассмотрения может быть заключено соглашение об урегулировании спора (мировое соглашение)»³¹. Полагаем, внесудебные соглашения об урегулировании налоговых споров принципиально возможны (при наличии релевантной нормативной основы), но по своей природе они не будут в чистом виде относиться к мировым соглашениям из-за отсутствия классического «треугольника»: истец — ответчик — суд.

Подводя итоги, сделаем вывод о том, что существенного прогресса в части использования мировых соглашений в налоговых спорах пока не произошло. Вместе с тем, потенциал этой примирительной процедуры достаточно высок. Раскрытию этого потенциала должны способствовать и законодательные новеллы. Вряд ли оправданно полное «отсутствие» мирово-

го соглашения в законодательстве о налогах и сборах. Можно поддержать идею закрепления в НК РФ новеллы о заключении мирового соглашения как самостоятельном основании освобождения от налоговой ответственности. В действующем процессуальном законодательстве целесообразно детализировать специфику мировых соглашений применительно к отдельным категориям споров, вытекающих из публичных правоотношений, включая налоговые споры. Также необходимо унифицировать терминологию, доктрину и иные аспекты применения мировых соглашений на основании ст. 190 АПК РФ и соглашений о примирении сторон на основании ст. 137 КАС РФ, поскольку речь идет о принципиально аналогичных институтах арбитражного процессуального и административного процессуального права; отсутствие единообразия в регламентации лишь запутывает правоприменителя, создает условия для возникновения неопределенности в праве.

В конечном итоге, необходимо совершенствовать культуру партнерства и доверительного диалога между налоговыми органами и налогоплательщиками в целях конструктивного разрешения конфликтных ситуаций на основе взаимных уступок и компромиссов.

Список литературы

1. Бортников С.П. Мировое соглашение в налоговых спорах и отношениях налоговой ответственности. Самара: Изд-во «Самарский университет», 2014. 154 с.
2. Быкова Т.В. Понятие и правовая природа соглашения по делам, возникающим из публичных правоотношений // Арбитражный и гражданский процесс. 2010. № 10. С. 34-37.
3. Григорьева Т.А., Храмова Е.В. Мировое соглашение по спорам, затрагивающим публично-правовые интересы: современные проблемы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 8. С. 17-24.
4. Колесниченко Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок. М.: Юстицинформ, 2012. 200 с.
5. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006. 528 с.
6. Сарбаев Г.М. Мировое соглашение с налоговой: реальность или фантастика? // Практическая бухгалтерия. 2016. № 7. С. 76-79.
7. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций. М., 2015 // СПС «Консультант-Плюс».
8. Шеменева О.Н. Соглашение о примирении в административном судопроизводстве: принципиальная допустимость и соотношение с мировым соглашением в гражданском процессе // Юрист. 2016. № 10. С. 37-40.
9. Юзвак М.В. Значение мировых соглашений в налоговом праве // Налоговед. 2015. № 10. С. 60-67.

³⁰ Юзвак М.В. Значение мировых соглашений в налоговом праве. С. 65.

³¹ Григорьева Т.А., Храмова Е.В. Мировое соглашение по спорам, затрагивающим публично-правовые интересы: современные проблемы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 8. С. 23.

The Settlement Agreement in Tax Disputes

Demin A.V.,

Doctor of Law,
Professor, the Commercial, Entrepreneurial and Financial Law Department,
Law Institute, Siberian Federal University
E-mail: demin2002@mail.ru

Abstract. *The author considers the settlement agreement as a transaction that is twofold: first, it puts a tax dispute (procedural aspect); second, it implies the emergence, change, termination, clarification of the substantive obligations of the parties (the substantive aspect). The settlement agreement in tax disputes is a typical example of optionality. It is the result of harmonization of the wills and mutually beneficial resolution of the conflict by the parties; the court only checks the legality of its conditions and approves its decision.*
Keywords: *optionality, settlement agreement, tax dispute, tax obligation.*

References

1. Bortnikov S.P. Mirovoe soglasenie v nalogovykh sporakh i otnosheniyakh nalogovoy otvetstvennosti. Samara: Izd-vo "Samarskiy universitet", 2014. 154 s.
2. Bykova T.V. Ponyatie i pravovaya priroda soglaseniya po delam, vznikayuschim iz publichnykh pravootnoshenij // Arbitrazhnyj i grazhdanskiy protsess. 2010. № 10. S. 34-37.
3. Grigoreva T.A., Khramova E.V. Mirovoe soglasenie po sporam, zatragivayuschim publichno-pravovye interesy: sovremennye problemy // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2011. № 8. S. 17-24.
4. Kolesnichenko T.V. Dosudebnyj i sudebnyj poryadok uregulirovaniya sporov po rezultatam nalogovykh proverok. M.: Yustitsinform, 2012. 200 s.
5. Nagornaya E.N. Bremya dokazyvaniya v nalogovykh sporakh. M.: Yustitsinform, 2006. 528 s.
6. Sarbaev G.M. Mirovoe soglasenie s nalogovoj: realnost ili fantastika? // Prakticheskaya bukhgalteriya. 2016. № 7. S. 76-79.
7. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo: kurs lektsij. M., 2015 // SPS "Konsultant-Plyus".
8. Shemeneva O.N. Soglasenie o primirenii v administrativnom sudoproizvodstve: printsipialnaya dopustimost i sootnoshenie s mirovym soglaseniem v grazhdanskom protsesse // Yurist. 2016. № 10. S. 37-40.
9. Yuzvak M.V. Znachenie mirovykh soglasenij v nalogovom prave // Nalogoved. 2015. № 10. S. 60-67.