Реализация принципа равенства в соглашениях в налоговой сфере: российский опыт

ЖУРАВЛЕВА Оксана Олеговна, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук
117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: ozhura@gmail.com

Государства, стремясь максимально обеспечить гарантии соблюдения прав и законных интересов граждан, а также лиц без гражданства, все шире используют различные механизмы согласования интересов. Налоговая сфера, как перманентно конфликтная, не является здесь исключением.

Цель исследования — изучение влияния закрепления правовой конструкции соглашений в налоговой сфере в России на реализацию принципа равенства в праве. При этом решены следующие задачи: исследование правовой природы соглашений в налоговой сфере, выявление отдельных их видов и классификация, анализ особенностей реализации указанного принципа в правовой конструкции соглашений, определение тенденций их изменения.

Проанализированы доктринальные подходы к квалификации соглашений в налоговой сфере, российское законодательство о налогах и сборах, акты правоприменения соответствующих норм. Использованы методы интерпретации, обобщения, анализа и синтеза.

Сделан вывод о влиянии факта наличия в Налоговом кодексе Российской Федерации соглашений в налоговой сфере на реализацию принципа равенства налогообложения. Использование подобных конструкций в российской налогово-правовой системе свидетельствует о смещении акцента с формального равенства на фактическое, учитывающее различия отдельных категорий налогоплательщиков. Видовое разнообразие соглашений обусловлено необходимостью реализации принципа равенства их сторон с учетом особенностей правовых статусов.

Ключевые слова: налог, соглашение в налоговой сфере, принципы налогового права, принцип равенства, мировое соглашение, инвестиционный налоговый кредит, консолидированная группа налогоплательщиков, соглашение об избежании двойного налогообложения.

Implementation of the Equality Principle in Agreements within Tax Legislation: the Russian Approach

O. O. ZHURAVLEVA, leading research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences
34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: ozhura@gmail.com

The state's usage of different interest coordination mechanisms is increasing. These coordination mechanisms are aimed to provide the maximum guarantees of right and legal interests of citizens and stateless people. The taxation sphere is a permanently conflict field. Changes in social structure could lead to differentiation and polarization of the different social groups' interests. These changes have a significant impact on implementing the principle of equality in law.

The purpose of the study is to explore the impact of the legal framework for agreements in the tax sphere in the RF on the implementation of this principle. During the research several problems have been solved: the legal nature of agreement in tax sphere is identified, agreements are classified, analysis

of the specifics of the principle implementation in their legal design is made and the determination of trends in their change is performed.

To achieve the goal the doctrinal approaches to the agreements qualification in the tax sphere, the legislation on taxes and fees of the RF, acts of law enforcement of the relevant norms are analyzed. The methods of interpretation, generalization, analysis and synthesis are used.

The analysis of the current regulation of tax agreements in the RF, as well as the practice of their application allow to identify certain types of agreements, especially the equality principle implementation in their conclusion, execution, dissolution, and their classification. The author made a conclusion about the fact existence effect in the Tax Code of the RF of the legal framework of agreements in the tax sphere on the tax equality principle implementation. The usage of such structures in the Russian tax and legal system indicates a shift in the emphasis from formal equality to actual equality, taking into account the differences in certain categories of taxpayers. Specific diversity of agreements is due to the need to implement the equality principle of their parties, taking into account specific legal statuses.

Keywords: tax, agreement in tax sphere, principles of tax law, the principle of equality, settlement agreement, investment tax credit, consolidated group of taxpayers, double taxation agreement.

DOI: 10.12737/art_2019_2_9

Равенство является одним из базовых принципов налогообложения¹, который реализуется и в нормотворческой, и в правоприменительной сферах. Конституция Российской Федерации 1993 г. задает концептуальные основы равенства посредством закрепления таких общих идей, как равенство перед законом и судом, равенство прав и возможностей их реализации независимо от пола, запрет дискриминации, равенство прав и обязанностей граждан Российской Федерации, а также равная защита всех форм собственности (ст. 19, ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 8). С учетом данных положений отраслевое законодательство создает конкретные нормы, позволяющие осуществлять регулирование в определенной сфере общественных отношений. В налоговой сфере² равенство пред-

полагает не только формальное юридическое равенство, но также равенство налогового бремени, равенство применения норм законодательства о налогах и сборах и запрет на дискриминацию.

Существенное влияние на реализацию данного принципа оказывают изменения в социальном укладе, баланс интересов различных социальных групп, а также изменения в организации и ведении бизнес-процессов.

В современном мире произошел переход от моделей мононациональной (в рамках одной страны) профильной деятельности к мировым моделям, основанным на матричной структуре управления и встроенных сетях связанных компаний, в которых сосредоточены несколько функций на мировом и региональном уровнях³. Государства пытаются учитывать особенности ведения бизнеса при формировании национального налогового регулирования. В связи с этим начинают использоваться новые инструменты, ранее не характерные для данной области государственного управления, включая совместный поиск взаимоприемлемых решений обязанными лицами

¹ Так, согласно п. 1 ст. 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. На данный аспект обращается внимание как российскими, так и зарубежными исследователями. См., например: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М., 2009. С. 164.

² Налоговую сферу следует рассматривать широко, как сферу общественных отношений, возникающих в процессе создания, функционирования и изменения налоговой системы (установления, изменения ее параметров, включая отдельные элементы).

³ См.: Рассмотрение проблем снижения налоговой базы и переноса прибыли. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). OECD. 2013. P. 33.

и налоговыми администрациями в целях достижения социально значимых целей.

Согласование интересов в современном правовом государстве направлено на обеспечение максимальных гарантий соблюдения прав и законных интересов граждан, а также лиц без гражданства. При этом должны приниматься во внимание конституционные ценности, заложенные в основополагающих национальных актах. Наличие специальных механизмов в отраслевом, подотраслевом законодательстве свидетельствует об определенном опыте государства в преодолении внутренних конфликтов и противоречий и служит дополнительным внутренним стабилизатором всей государственной системы⁴.

Последнее десятилетие существования российского законодательства о налогах и сборах ознаменовалось появлением ряда соглашений⁵ (например, соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, появившихся в 2011 г. с принятием Федерального закона от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ). При этом для от-

раслей публичного права⁶ договорная конструкция не является столь уж традиционной⁷ в силу постулирования неравенства публичного и частного субъектов. Однако в отдельных случаях она используется для более гибкого регулирования, но при этом должны соблюдаться базовые отраслевые принципы, заданные Конституцией РФ.

В налоговой сфере соглашения⁸ применяются как средство согласования интересов субъектов⁹ с различным правовым статусом (пуб-

⁶ Исключением является международное публичное право, для которого принцип равенства государств является одним из основополагающих, поэтому договор является одной из основных форм выражения принципов и норм международного права. См.: Тиунов О. И. Международное право и правовые позиции Конституционного Суда РФ // Журнал российского права. 2011. № 10. С. 89.

⁷ Традиционно публичное право направлено на достижение справедливого социального порядка посредством использования перераспределительных и компенсаторных механизмов с преимущественным использованием метода императивных предписаний.

⁸ В финансово-правовой науке вопросы соглашений рассматривались преимущественно при анализе источников налогового права, в том числе международных соглашений, регулирования трансфертного ценообразования, стимулирования инвестиций, кредитных отношений в налоговой сфере, взаимодействия налогоплательщика и налоговых органов. См., например: Гриценко В. В. Нормативный договор в системе источников современного российского налогового права // Налоги. 2006. № 1. С. 25—30; Хаванова И. А. Многоязычные договоры в международном налоговом праве // Налоги. 2015. № 6. С. 39—43; Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 182—206.

⁹ Не случайно С. Н. Братусь рассматривал заключенный договор как свидетельство о «намерении сторон создать для себя права и обязанности» (Братусь С. Н. Хозяйственный договор как гражданско-правовая форма распределения продукции между го-

⁴ О подходах к согласованию интересов государства и его территорий в налоговой сфере в Австрийской Республике подробнее см.: Журавлева О. О. Согласование интересов Австрийской Республики и земель, общин при осуществлении правового регулирования налогообложения // Налоги. 2015. № 6. С. 24.

⁵ Автор настоящей статьи исходит из положения, что соглашение является более общей категорией по отношению к договорам, которые представляют лишь его частный случай. Соответственно, соглашения в налоговой сфере охватывают соглашения лиц, регулирующие их права и (или) обязанности в процессе налогообложения. Последний трактуется в данной статье широко и включает также нормотворческий этап. В связи с этим термин «соглашения в налоговой сфере» охватывает и международные договоры.

личных, частных и публичных, а также частных субъектов между собой). В большинстве случаев общей является потребность в индивидуализации правового регулирования, которая проявляется наиболее рельефно при заключении договоров. При этом возникают вопросы о влиянии факта существования подобных конструкций на реализацию принципа равенства в целом, а также о соблюдении принципов равенства сторон соглашения. Отвечая на них, следует учитывать многообразие существующих видов соглашений в налоговой сфере. В настоящее время в российском законодательстве о налогах и сборах можно выделить несколько таких видов. В зависимости от правового статуса участвующих лиц их можно разделить на следующие группы:

1) соглашения между государствами в налоговой сфере или соглашения, содержащие отдельные положения, касающиеся налоговой сферы (международные договоры по вопросам налогообложения, включая соглашение об избежании двойного налогообложения);

2) соглашения между налогоплательщиками (договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков (далее — КГН¹⁰));

3) соглашения между налогоплательщиком (налогоплательщиками) и налоговым органом (соглашение о ценообразовании для целей налогообложения (гл. 14⁶ НК РФ), договор об инвестиционном налоговом кредите (далее — ИНК, ст. 66 НК РФ), договор залога налогоплатель-

щика с налоговым органом¹¹ (ст. 73 НК РФ));

4) соглашения между налоговым органом и третьим лицом, не являющимся участником налоговых правоотношений. Правовой статус последнего может сильно различаться. Это могут быть как частные лица¹², так и лица с публичным статусом¹³. При этом все они не связаны отношениями власти и подчинения, т. е. фактически и формально юридически равны¹⁴, и не обязаны вступать в правоотношения с налоговыми органами.

Анализ законодательства о налогах и сборах и практики его применения позволяет выявить особенности реализации принципа равенства сторон применительно к различным видам соглашений в налоговой сфере¹⁵.

В отношении договоров залога, поручительства, стороной которого является налоговый орган, НК РФ содержит отсылки к ГК РФ (п. 4, 7 ст. 73, п. 2, 6 ст. 74 НК РФ). Подобный подход свидетельствует о превалировании гражданско-правовой природы в возникающих отношениях. Принимая во внимание,

¹¹ Подобный договор может заключаться также с плательщиком сбора или плательщиком страховых взносов.

¹² Например, договоры залога (ст. 73 НК РФ), поручительства (ст. 74 НК РФ), договор, на основании которого привлекается эксперт (ст. 95 НК РФ), специалист (ст. 96 НК РФ), переводчик (ст. 97 НК РФ).

¹³ Государственный, муниципальный орган или служба; например, соглашение о взаимодействии с органами, которые должны предоставлять сведения, необходимые для осуществления налогового контроля (п. 11 ст. 85 НК РФ).

¹⁴ Горизонтальные административно-правовые отношения, одним из видов которых являются складывающиеся в порядке межведомственного взаимодействия, также характеризуются равенством сторон.

¹⁵ Общим для них является использование в качестве базовой гражданско-правовой конструкции договора.

сударственными предприятиями // Советское государство и право. 1953. № 2—3. С. 82).

¹⁰ НК РФ упоминает также соглашение об изменении договора о создании КГН (ст. 25¹, 25⁴ НК РФ), поскольку консолидация для целей налогообложения прибыли предполагает возможность внесения в него изменений по соглашению участников (ст. 25⁴ НК РФ), но при этом не предполагается существование отдельного самостоятельного вида соглашения.

что указанные институты обеспечивают исполнение налоговых обязанностей, законодатель не исключает возможность субсидиарного установления специальных требований НК РФ. Таким образом, перечисленные договоры могут быть признаны имеющими комплексную природу. При этом факт совпадения в одном лице налогоплательщика и залогодателя может вызывать определенные сложности в квалификации соответствующих отношений, но во избежание ошибок необходимо рассматривать их отдельно и всегда разграничивать.

Указание в НК РФ на договорную основу привлечения эксперта, специалиста, переводчика также свидетельствует о гражданско-правовом характере соответствующих оказываемых услуг и выполняемых работ¹⁶. При этом цель их оказания, выполнения — специфическая — содействие в осуществлении налогообложения. В данном случае, как и в иных процессуальных отношениях, на указанных лиц возлагаются специальные ограничения и обязанности общепроцессуального характера.

Так, если правовой статус участников признается равным в силу отсутствия между ними отношений власти и подчинения в налоговой сфере, то не возникает потребности в специальной защите прав и законных интересов более слабой стороны (налогоплательщика, плательщика сборов, страховых взносов).

Иным образом складывается ситуация при заключении соглашений между неравными субъектами в налоговой сфере. Факт выделения группы лиц среди налогоплательщиков, которые наделяются специальными правами (на заключение соглашений в налоговой сфере), свидетельствует об искажении действия принципа формального юри-

дического равенства¹⁷. Следует, однако, отметить, что учет неравенства возможностей соответствующих сторон соглашения позволяет реализовать принципы справедливости и фактического равенства.

В соглашениях с участием публичного и частного субъекта можно усмотреть отсутствие изначального равенства, особенно при наличии отношений власти и подчинения. В последнем случае реализация принципа равенства сторон осуществляется посредством предоставления дополнительных прав и возложения дополнительных обязанностей в целях гарантирования обеспечения общеконституционных ценностей.

В качестве примера можно привести соглашение о ценообразовании для целей налогообложения. Ряд особенностей порядка и условий их заключения позволяет сделать вывод, что равенство между налогоплательщиком и налоговым органом отсутствует, хотя имеет место согласование налоговым органом¹⁸ пред-

¹⁷ Например, существование ограничений на заключение соглашений об определении цены для целей налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков может рассматриваться как нарушение равенства и единства подходов в регулировании, поскольку налогоплательщики, находящиеся в равных условиях, не должны рассматриваться по-разному при определении возможностей заключения соглашений о трансфертном ценообразовании. В связи с этим ОЭСР рекомендует государствам адаптировать соответствующие соглашения для разных категорий налогоплательщиков (см.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD. Paris, 2017. P. 225).

¹⁸ Существенно, что множественность лиц возможна в таких соглашениях на стороне не только налогоплательщика, но и налоговых администраций. Так, российское законодательство не исключает участие в таких соглашениях и компетентных органов иностранных государств (в том числе налоговой администрации иностранного

¹⁶ Не случайно ФНС России приняты рекомендательные формы соответствующих договоров (см. письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837@).

лагаемого налогоплательщиком подхода для налоговых целей.

В частности, имеются ограничения по правовому статусу участников данных соглашений, а также иные дополнительные условия, свидетельствующие о селективности соответствующих конструкций и их направленности прежде всего на снижение значительных рисков несоответствия квалификации цен сделок для целей налогообложения между крупнейшими российскими налогоплательщиками и налоговыми органами. Использование данного инструмента позволяет осуществлять превенцию налоговых споров и возможных дополнительных бюджетных расходов.

Неравенство сторон рассматриваемого соглашения проявляется и в том, что его инициатором может быть только одна из них — налогоплательщик, но не государство¹⁹. Подобная ситуация объяснима, по-

государства). Если заключение соглашения предусматривается в отношении внешне-торговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения (п. 2 ст. 105²⁰ НК РФ), то в этом случае налогоплательщик вправе обратиться в ФНС России с заявлением о заключении такого соглашения о ценообразовании с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства. Соответствующий порядок установлен приказом Минфина России от 22 марта 2018 г. № 60н и применяется с 3 июня 2018 г. Согласно документу налогоплательщик свободен в заключении соглашения, он может не согласиться с решением о его заключении, выработанным ФНС России на основе одного или нескольких взаимных соглашений с компетентными органами нескольких иностранных государств. В подобном случае соглашение о ценообразовании в отношении внешнеторговых сделок не заключается. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

¹⁹ За ним признается право на обращение с заявлением о заключении соглашения (п. 1 ст. 105¹⁹ НК РФ).

скольку в противном случае нарушался бы баланс между частным и публичным интересами.

Односторонняя возмездность рассмотрения возможности заключения подобных соглашений также свидетельствует о неравенстве сторон²⁰, что отличает его от традиционного гражданско-правового договора. При этом при отзыве налогоплательщиком заявления о государственной пошлине не возвращается. В то же время «выгоды» (определенность и возможность снижения расходов) в результате принятия и исполнения соглашения возникают не только у налогоплательщика²¹.

Ограничение максимальных сроков рассмотрения заявлений о заключении соглашения о ценообразовании также призвано создать дополнительные гарантии реализации прав налогоплательщика и тем самым компенсировать неравное положение государства и налогоплательщика. Аналогичную направленность носят и положения о стабильности условий соглашения о ценообразовании (ст. 105²⁵ НК РФ). При иных изменениях законодательства РФ о налогах и сборах и законодательства РФ о таможенном деле, влияющих на деятельность налогоплательщика, стороны соглашения имеют право внести в его текст соответствующие изменения. При этом в отличие от традиционного гражданско-правового договора не возникает возможности расторжения соответствующего соглашения

²⁰ НК РФ предусмотрена в данном случае уплата государственной пошлины (подп. 133 п. 1 ст. 333³³).

²¹ В случае если налогоплательщиком соблюдаются условия соглашения, то ФНС России не вправе принимать решение о доначислении налогов, пеней и штрафов в отношении тех контролируемых сделок, цены (методы их определения) по которым были согласованы сторонами в установленном НК РФ порядке в рамках налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

в связи с существенным изменением обстоятельств (ст. 451 ГК РФ).

Перечень элементов предмета соглашения о ценообразовании в НК РФ является открытым, поскольку помимо прямо перечисленных законодателем по соглашению сторон могут быть установлены и иные условия соглашения. Но при этом законодатель не дает критериев подобных дополнительных условий и создает неопределенность для его участников. Впоследствии может возникнуть спор о законности урегулирования в рамках уже заключенного соглашения отдельных условий²². По мнению ФНС²³, к таковым следует относить, в частности, механизм мониторинга исполнения налогоплательщиком условий соглашения (перечень, формат и содержание документов, необходимых для подтверждения исполнения условий соглашения, периодичность их представления²⁴).

Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков является комплексным и оформляет появление нового налогоплательщика — КГН, определяет его налогово-правовой статус. Законодателем ограничен круг возможных участников консолидации, поскольку его заключение и вступление в силу данного договора приводит к изменению налоговых обязанностей его участников. В связи с этим для подобных договоров предусмотрена их обязательная регистрация в налоговом органе.

²² Судебная практика применения указанной нормы пока отсутствует.

²³ См. письмо ФНС РФ от 12 января 2012 г. № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения».

²⁴ Как отмечает ФНС, детальность и периодичность представляемых в налоговые органы документов в целях мониторинга может быть различной в зависимости от сложности методологии определения цены сделки для целей налогообложения.

НК РФ исчерпывающим образом перечисляет обязательные условия договора о создании КГН, предоставляет возможность урегулировать часть из них участникам группы. Поскольку НК РФ презюмирует равенство и свободу вступления в соответствующий договор налогоплательщиков, то устанавливается равенство прав и обязанностей участников подобных групп, в том числе право выхода из них любого участника (п. 8¹ ст. 25⁵ НК РФ). Необходимость представления группы как субъекта в отношениях с налоговыми органами обуславливает наделение особым статусом одного из участников (ответственный участник), который обладает большим объемом обязанностей и, соответственно, прав. В качестве гарантий соблюдения прав и законных интересов «обычных» участников КГН предусмотрено, что к ответственному участнику, не исполнившему или ненадлежащим образом исполнившему свои обязанности, любой участник, исполнивший таковые, может предъявить регрессное требование.

Еще одним достаточно давно существующим в налоговой сфере видом соглашения является договор об ИНК. В этом договоре равенство сторон также отсутствует, но это не препятствует законодателю использовать данную конструкцию, дающую налогоплательщику значительную свободу в определении порядка расходования соответствующих средств. Это достигается посредством прямого закрепления на уровне НК РФ соответствующих прав.

ИНК является одним из способов изменения срока уплаты только отдельных прямо перечисленных в НК РФ налогов: федерального (налога на прибыль организаций), региональных и местных²⁵. Он отли-

²⁵ По данным ФНС, по состоянию на 1 апреля 2018 г. наибольший объем ИНК был предоставлен по региональным налогам — 133 179 тыс. руб., по федеральному на-

чается по своей природе от бюджетного кредита, так как может предоставляться на период, превышающий бюджетный год и горизонты бюджетного планирования (п. 1 ст. 66 НК РФ).

Инициатором его заключения, как и соглашения о ценообразовании для целей налогообложения, может быть только налогоплательщик, подавший соответствующее заявление²⁶. Для создания гарантий реализации указанного права законодатель ограничивает максимальный срок рассмотрения заявления и принятия решения²⁷. Форма договора об ИНК не может определяться сторонами самостоятельно, а устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о его предоставлении. Поскольку договор предусматривает право налогоплательщика, то он может самостоятельно принять решение о его использовании (неиспользовании), а также о способах и порядке в соответствии с согласованными сторонами положениями.

Ограничен также круг оснований, по которым он может предоставляться²⁸, соответствующие им конкретные сроки, а также максимальный

размер суммы налогов. Реализация принципа равенства сторон осуществляется посредством закрепления возможности прекращения действия указанного договора по соглашению сторон (п. 7 ст. 68 НК РФ).

Рассматривая соглашения в налоговой сфере, особо следует упомянуть мировые соглашения, которые получают все большее распространение. В данном случае стороны заключают его как участники судебного процесса, который предполагает равенство сторон. Так, если в 2012 г. было заключено одно мировое соглашение, то в 2013 г. их было уже 30²⁹, в 2017 г. — 741³⁰. При этом рост мировых соглашений обусловлен их заключением преимущественно на стадии банкротства, т. е. не в рамках непосредственно налоговых отношений.

Принято считать, что в налоговой сфере мировое соглашение может заключаться только по вопросам факта, а не права, поскольку налоги устанавливаются только законом³¹. Но в налоговых правоотношениях разделить вопросы факта с вопросами прав и обязанностей достаточно сложно, что подтвержда-

логу — 25 839 тыс. руб., по местным налогам — 500 тыс. руб. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/7254988/.

²⁶ Налогоплательщик в заявлении принимает на себя обязательство уплатить проценты, начисленные на сумму задолженности в соответствии с НК РФ.

²⁷ Уполномоченный орган должен согласовывать решение о предоставлении кредита с соответствующим финансовым органом (субъекта РФ, муниципального образования) по налогу на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет, по региональным и местным налогам.

²⁸ Это различные социально значимые основания, например осуществление внедрения наилучших доступных технологий (подп. 1 п. 1 ст. 67 НК РФ). Подробнее см.: *Исмаилова Л. Ю., Журавлева О. О.* Финансовое стимулирование внедрения НДТ в Рос-

сийской Федерации: проблемы и перспективы // *Финансовое право*. 2018. № 4.

²⁹ Опыт внедрения института расширенного информационного взаимодействия как нового подхода к администрированию налогов обсудили на IV Петербургском Международном юридическом форуме (20 июня 2014 г.).

³⁰ URL: http://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/4712445/; ФНС сосредоточилась на досудебном урегулировании споров по налогам. URL: <https://iz.ru/733325/tatiana-gladysheva/fns-sosredotochilas-na-dosudebnom-uregulirovatnii-sporov-po-nalogam>.

³¹ В конституциях ряда государств принцип законности налогообложения является приоритетным и не допускает заключения соглашений с налогоплательщиками по вопросам налоговой обязанности (см.: *Vanistendael F.* Legal Framework for Taxation // *Tax Law Design and Drafting* / ed. by V. Thurnovyi. 1996, vol. 1, p. 18).

ется резолютивной частью постановления Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534, утвердившей первое мировое соглашение между налоговым органом и налогоплательщиком. В нем стороны не только пришли к соглашению по вопросам факта, но приняли на себя обязанности в налоговой сфере: налоговый орган — не начислять пени с момента возникновения спора до момента утверждения мирового соглашения³², а налогоплательщик —

внести соответствующие изменения в налоговый учет за спорные периоды.

Итак, факт существования соглашений в налоговой сфере влияет на реализацию принципа равенства, поскольку для ряда из них предусмотрены ограничения по правовому статусу лиц, которые могут в них участвовать. В то же время появление подобных конструкций в правовой системе свидетельствует о смещении акцента с формального равенства на фактическое, учитывающее различия отдельных категорий налогоплательщиков.

Множественность видов соглашений в налоговой сфере обуславливает использование законодателем различных правовых средств для реализации принципа равенства сторон соглашений в зависимости от соотношения правовых статусов лиц, участвующих в них.

³² Однако НК РФ не предусматривал подобного полномочия налогового органа. Согласно его ч. 2 ст. 75 сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Библиографический список

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD. Paris, 2017.

Vanistendael F. Legal Framework for Taxation // Tax Law Design and Drafting / ed. by V. Thurnovyi. 1996, vol. 1.

Братусь С. Н. Хозяйственный договор как гражданско-правовая форма распределения продукции между государственными предприятиями // Советское государство и право. 1953. № 2—3.

Гриценко В. В. Нормативный договор в системе источников современного российского налогового права // Налоги. 2006. № 1.

Журавлева О. О. Согласование интересов Австрийской Республики и земель, общин при осуществлении правового регулирования налогообложения // Налоги. 2015. № 6.

Исмаилова Л. Ю., Журавлева О. О. Финансовое стимулирование внедрения НДТ в Российской Федерации: проблемы и перспективы // Финансовое право. 2018. № 4.

Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М., 2009.

Парыгина В. А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005.

Рассмотрение проблем снижения налоговой базы и переноса прибыли. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). OECD. 2013.

Тиунов О. И. Международное право и правовые позиции Конституционного Суда РФ // Журнал российского права. 2011. № 10.

ФНС сосредоточилась на досудебном урегулировании споров по налогам. URL: <https://iz.ru/733325/tatiana-gladysheva/fns-sosredotochilas-na-dosudebnom-uregulirovatnii-sporov-po-nalogam>.

Хаванова И. А. Многоязычные договоры в международном налоговом праве // Налоги. 2015. № 6.

References

Bratus S. N. Khozyaystvennyy dogovor kak grazhdansko-pravovaya forma raspredeleniya produktsii mezhdru gosudarstvennymi predpriyatiyami [The economic contract, as the civil law form of the distribution of products among state enterprises]. *Sovetskoe gosudarstvo i pravo*, 1953, no. 2—3, pp. 74—88.

FNS sosredotochilas na dosudebnom uregulirovanii sporov po nalogam. Available at: <https://iz.ru/733325/tatiana-gladyscheva/fns-sosredotochilas-na-dosudebnom-uregulirovatnii-sporov-po-nalogam>.

Gritsenko V. V. Normativnyy dogovor v sisteme istochnikov sovremennogo rossiyskogo nalogovogo prava [Regulatory agreement in the system of sources of modern Russian tax law]. *Nalogi*, 2006, no. 1, pp. 25—30.

Ismailova L. Yu., Zhuravleva O. O. Finansovoe stimulirovanie vnedreniya NDT v Rossiyskoy Federatsii: problemy i perspektivy [Financial Stimulation of the Best Available Technologies in the Russian Federation: Issues and Prospects]. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 4, pp. 15—19.

Khavanova I. A. Mnogoyazychnye dogovory v mezhdunarodnom nalogovom prave [Multilingual treaties in the international tax law]. *Nalogi*, 2015, no. 6, pp. 39—43.

Kucherov I. I. Teoriya nalogov i sborov (pravovye aspekty) [Theory of taxes and duties (legal aspects)]. Moscow, 2009. 473 p.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD. Paris, 2017.

Parygina V. A. Rossiyskoe nalogovoe pravo. Problemy teorii i praktiki [Russian Tax Law. Problems of theory and practice]. Moscow, 2005. 336 p.

Rassmotrenie problem snizheniya nalogovoy bazy i perenosa pribyli. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). OECD. 2013.

Tiunov O. I. Mezhdunarodnoe pravo i pravovye pozitsii Konstitutsionnogo Suda RF [International Law and Legal Positions of the Constitutional Court of the Russian Federation]. *Zhurnal rossiyskogo prava = Journal of Russian Law*, 2011, no. 10, pp. 82—96.

Vanistendael F. Legal Framework for Taxation. *Tax Law Design and Drafting*. Ed. by V. Thurnovyi. 1996, vol. 1.

Zhuravleva O. O. Soglasovanie interesov Avstriyskoy Respubliki i zemel, obshchin pri osushchestvlenii pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya [Alignment of interests of the Republic of Austria and its lands and communities in implementation of legal regulation of the taxation]. *Nalogi*, 2015, no. 6, pp. 23—27.