Правовая природа соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве

ЧЕРЕЗОВ Владимир Викторович, начальник правового отдела СК «Сургутнефтегаз», кандидат юридических наук

Россия, 101000, г. Москва, ул. Мясницкая, 41/1

E-mail: walmers@mail.ru

В настоящее время приоритетным направлением развития в сфере законодательного регулирования налогообложения в России является формирование стабильной и предсказуемой налоговой системы, отвечающей критериям инвестиционной привлекательности. Реализация данной задачи осуществляется в числе прочего посредством введения и совершенствования дискретных механизмов, позволяющих урегулировать спорные вопросы налогообложения, к числу которых относится соглашение о ценообразовании.

Отсутствие единых подходов к толкованию соглашения о ценообразовании вызывает различные интерпретации существа данного механизма в налоговом праве, обуславливая необходимость его дальнейшего изучения. Достижению этой цели способствует решение следующих задач: определение правовой природы данного явления в контексте межотраслевого взаимодействия публичного и частного права; оценка принципов построения концепции соглашения применительно к национальному и международному регулированию; выявление особенностей характера возникающих отношений с учетом правоприменительной практики; идентификация общего предназначения соглашения о цене в сфере налогообложения. В рамках рассматриваемой проблемы исследованы направления формирования взглядов относительно существа соглашения о ценообразовании.

Методы исследования: анализ, синтез, сравнительно-правовой.

Вывод: правовое регулирование соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве основано на комплексном подходе, заключающемся в заимствовании и использовании гражданско-правовых механизмов регламентации договорных обязательств в сочетании с рецепцией правового содержания принципов, выработанных в рамках иных правовых систем, служащих в мировой практике универсальной моделью построения правовых норм национального законодательства о предварительных соглашениях о ценообразовании. Определяется правовой статус двустороннего и многостороннего соглашения о ценообразовании как международного договора, выраженного в заключаемом взаимном соглашении компетентных органов, предусматриваемого договорами об избежании двойного налогообложения.

Ключевые слова: соглашение о ценообразовании, взаимное соглашение, международный договор, консенсус, взаимные права и обязанности, принципы налогообложения, соглашение, договор.

Для цитирования: Черезов В. В. Правовая природа соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве // Журнал российского права. 2019. № 10. С. 109—120. DOI: 10.12737/jrl.2019.10.9

Legal Nature of a Pricing Agreement in Russian Tax Law

V. V. *CHEREZOV*, Surgutneftegas, Moscow 101000, Russian Federation

E-mail: walmers@mail.ru

Currently, the priority direction of development in the sphere of legislative regulation of taxation in the Russian Federation is the formation of a stable and predictable tax system that meets the criteria of investment attractiveness. The implementation of this task is carried out, among other things, through the introduction and improvement of discrete mechanisms to resolve contentious issues of taxation, including the pricing agreement.

The lack of common approaches to the interpretation of the pricing agreement causes different interpretations of the substance of this mechanism in tax law, thereby necessitating its further study.

The achievement of this goal is facilitated by the following tasks: determining legal nature of this phenomenon in the context of inter-sectoral interaction between public and private law; evaluating the principles of working out the concept of the agreement in relation to national and international regulation; identifying nature of the emerging relations, taking into account law enforcement practice; identifying the General purpose of the pricing agreement in the field of taxation. In the framework of the considered problem, the directions of forming views on this phenomenon's essence of the pricing agreement are investigated.

The paper uses methods of analysis and synthesis, as well as comparative legal method.

The author comes to the conclusion that regulation of the pricing agreement in the tax law of the Russian Federation is based on a comprehensive approach consisting in borrowing and using civil law mechanisms for regulating contractual obligations in combination with the reception of the legal content of the principles developed within other legal systems that serve in the world practice as a universal model for building legal norms of national legislation on preliminary pricing agreements. The legal status of a bilateral, multilateral pricing agreement as an international Treaty expressed in a mutual agreement between the competent authorities provided for by treaties on avoidance of double taxation is determined.

Keywords: pricing agreement, mutual agreement, treaty, consensus, mutual rights and obligations, principles of taxation, agreement, contract.

For citation: Cherezov V. V. Legal Nature of a Pricing Agreement in Russian Tax Law. *Zhurnal rossijskogo prava = Journal of Russian Law*, 2019, no. 10, pp. 109—120. (In Russ.) DOI: 10.12737/jrl.2019.10.9

В настоящее время повышение эффективности системы налогового администрирования зависит от качества правовых механизмов, регулирующих налоговые отношения, способных быть действенным инструментом управления в области налогообложения. В достижении намеченной цели используются как новые модели взаимоотношений субъектов налогового права, так и существующие механизмы и процедуры, подвергшиеся пересмотру и улучшению. Одним из таких механизмов является институт соглашения о ценообразовании (далее — соглашение, предварительное соглашение, соглашение о цене).

Российской правовой доктриной до настоящего момента не сформировано единообразное понимание природы данного соглашения, позволяющего определить, является ли данная модель способом регулирования, основанным на договоре или иной форме взаимодействия, и в случае наличия договорных элементов в соглашении к какой категории договоров ее можно отнести (публично-правовой, гражданско-правовой или имеющей комплексный характер). По рассматриваемому

вопросу в российской правовой доктрине можно выделить три основных направления формирования взглядов.

Одна группа исследователей объясняет природу соглашения как договорную форму регулирования отношений в области налогообложения. Среди них отмечается взгляд на соглашение: как на налогово-правовой договор¹, субординационное (организационное) административное соглашение², предпринимательско-управленческий договор³, элемент «гибкого (диспозитивного) регулиро-

¹ См.: Мухамадеева Г. А. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения как вид налоговых соглашений // *Налоги*. 2013. № 4. С. 51—54; Шестакова Е. В. Заключение налоговых соглашений // *Российский юридический журнал*. 2016. № 3. С. 195—201.

² См.: Стариков Ю. Н., Давыдов К. В. Административный договор в системе государственного управления: назначение, правовые условия, виды // *Административное право и процесс*. 2013. № 5. С. 4—9.

³ См.: Ершова И. В., Аганина Р. Н., Андреев В. К. и др. Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса: учебник для магистров / отв. ред. И. В. Ершова. М., 2017.

вания» налогового права⁴. Мнение о том, что соглашение о ценообразовании представляет собой договор, высказывают и другие авторы⁵.

Сторонники иной интерпретации существа механизма соглашения о ценообразовании видят в нем одну из форм (предварительного) налогового контроля трансфертного ценообразования, опосредованную через концепцию соглашения, не предусматривающую установление обязательственных отношений посредством договора и неравнозначную ему⁶.

Неоднозначную позицию занимает А. И. Задорожная⁷, констатирующая, что соглашение, с одной стороны, это «часть решения» как властного волеизъявления налогового органа, а с другой — «часть договора» между налоговым органом и налогоплательщиком.

Концепция, положенная в основу правового регулирования соглашения, имеет преимущественно единую основу, базирующуюся на Руководстве по трансфертному ценообразованию для многонациональных

предприятий и налоговых администраций⁸ (далее — Руководство ОЭСР).

С точки зрения ОЭСР заключение подобных обязательных соглашений является результатом согласительных процедур, в ходе которых стороны соглашения устанавливают для будущих сделок, подпадающих под понятие контролируемых, соответствующий набор критериев (условий) (например, метод (метод расчета цены), сопоставимость (сопоставимые показатели) и соответствующие корректировки к ним, важные определения (допущения) в отношении будущих событий) для определения трансфертных цен в этих сделках в течение установленного периода времени⁹.

В зависимости от вида контролируемых сделок и участвующих сторон Руководство ОЭСР выделяет односторонние (соглашение между налогоплательщиком, взаимозависимым с ним лицом (лицами) и одним налоговым органом), двусторонние и многосторонние соглашения (соглашение, в котором участвуют два или более государства)¹⁰. Применительно к двустороннему и многостороннему соглашениям в Руководстве приведен более полный перечень условий (критериев), подлежащих отражению в них, в значительной мере обусловленный особенностью межгосударственных отношений посредством процедуры взаимного соглашения¹¹. Главной особенностью двустороннего и многостороннего соглашения является его заключение компетентными органами договаривающихся государств в зависимости от юрисдик-

⁴ См.: Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: монография. М., 2015; Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

⁵ См.: Барулин С. В., Минвалиева М. С. Проблемы ценообразования и контроля применения цен сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения // *Налоги и финансы*. 2015. № 3. С. 16—21; Шаталова С. С., Захаренкова Е. В. Анализ первого опыта применения правил трансфертного ценообразования в 2012—2013 гг. РАНХиГС. М., 2018. С. 27.

⁶ См., например: Копина А. А. Противодействие «агрессивной налоговой оптимизации» в России // *Налоги*. 2016. № 10. С. 4—10; Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

⁷ См.: Задорожная А. И. Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2017. С. 14, 167—169.

⁸ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (далее — OECD Guidelines).

⁹ Para. 4.134 OECD Guidelines.

¹⁰ Para. 4.141 OECD Guidelines.

¹¹ Para. 66 Annex to Chapter IV OECD Guidelines.

ции преимущественно или только в рамках взаимосогласительной процедуры, предусмотренной договорами об избежании двойного налогообложения, предполагающей комплексное правовое регулирование посредством международного и национального права. Данное соглашение создает юридические права и обязанности не только для участвующих государств, но и для вовлеченных налогоплательщиков, с которыми налоговыми администрациями заключаются соглашения во исполнение принятых компетентными органами обязательств. В случае отсутствия правовых оснований для заключения соглашений с налогоплательщиком во внутреннем праве налоговые органы могут получать согласие налогоплательщика с условиями договора в иной форме, предусмотренной внутренним правом и практикой.

В НК РФ отражено аналогичное содержание определения одностороннего соглашения о ценообразовании (путем перечисления его существенных условий, не являющихся исчерпывающими), дополняемое указанием на необходимость включения в предмет соглашения перечня источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения, а также перечня, порядка и сроков представления документов, подтверждающих исполнение условий соглашения о ценообразовании (п. 2—4 ст. 105¹⁹).

Как и в Руководстве ОЭСР, российская модель двустороннего и многостороннего соглашения о ценообразовании, выраженная во взаимном соглашении компетентных органов, подразумевает регулирование взаимоотношений сторон в контексте международного и национального права, выстраивая таким образом определенную последовательность взаимосвязанных действий на международном и национальном уровнях, без реализации совокуп-

ности которых вступление в силу и исполнение соглашения невозможно. Соответственно, соглашения компетентных органов между собой и налоговых администраций с налогоплательщиком (или согласие налогоплательщика в иной форме) необходимо рассматривать как единый процесс заключения двустороннего и многостороннего соглашения¹².

Таким образом, в основу концепции ценового договора в России положены принципы, выработанные в рамках иных правовых систем и служащие в мировой практике общепринятой моделью построения правовых норм в рамках национального законодательства¹³. Замысел правового материала предопределяет уяснение смысла и содержания норм налогового законодательства РФ с учетом того значения, которое присуще рецепируемой норме изначально¹⁴. Подобный подход получил всеобщее распространение в рамках российской правовой системы, в том числе в сфере налогового права. Однако необходимо оговориться, что в российском налоговом праве толкование положений законодательства должно осуществляться исключительно в целях выяснения подлин-

¹² См. п. 3 Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеэкономической сделки, утв. приказом Минфина России от 29 марта 2018 г. № 60н (далее — Порядок).

¹³ В связи с этим не случайно указание ФНС РФ о восприятии в своей деятельности при заключении соглашений о ценообразовании подхода, отраженного в Руководстве ОЭСР. См. письмо ФНС России от 12 января 2012 г. № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» (далее — письмо о СоЦ).

¹⁴ См., например, п. 16 постановления Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. № 5, определение ВАС РФ от 15 июля 2013 г. № ВАС-7048/13 по делу № А40-62131/12-91-355, постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010.

ного смысла нормы в соотношении с иным нормативным содержанием и не противоречить ему, а также не иметь расширительный характер, необоснованно приводящий к увеличению числа источников налогового права.

Определение одностороннего соглашения о ценообразовании в п. 2 ст. 105¹⁹ НК РФ не дает ясного понимания того, что же представляет собой понятие «соглашение» в силу раскрытия его значения законодателем через аналогичное понятие, т. е. буквально: соглашение представляет собой соглашение. Возможно, это обстоятельство было бы несущественным, хотя бы в силу того, что данный подход полностью заимствован из Руководства ОЭСР, где применена аналогичная конструкция, если бы в указанной норме устанавливался иной порядок толкования положений других отраслей законодательства РФ, отличный от закрепленного в п. 1 ст. 11 НК РФ. Кроме того, если бы законодатель имел явное намерение разграничить соглашение о ценообразовании и способ толкования понятия «соглашение» в НК РФ, он включил бы в Кодекс соответствующее положение или выбрал иную форму наименования альтернативного механизма ценообразования.

Однако по общему правилу уяснение понятия «соглашение о ценообразовании» невозможно без соотношения нормативного содержания налогового и гражданского законодательства (п. 1 ст. 11 НК РФ). Подобная взаимосвязь позволяет определить, что соглашение о ценообразовании — это договор, так как содержание последнего раскрывается через понятие «соглашение» и соглашение о цене заключается между двумя и более лицами, а также влечет установление, изменение и прекращение их прав и обязанностей (п. 1 ст. 420 ГК РФ, п. 2 ст. 105¹⁹ НК РФ).

Следовательно, в обоих случаях стороны соглашения о цене совер-

шают сделку, которая влечет возникновение, изменение и прекращение обязательств, проистекающих из предмета договора (п. 3, 4 ст. 105¹⁹ НК РФ). В свою очередь, в НК РФ заложен тот же общий правовой смысл понятия сделки как действия по определению прав и обязанностей, какой содержится в гражданском законодательстве (ст. 153 ГК РФ) на основании п. 1 ст. 11 НК РФ. Данные обстоятельства указывают на идентичность рассматриваемых понятий соглашения и договора в их общем виде как с позиции законодателя, так и в правовой теории¹⁵.

В НК РФ отсутствуют императивные нормы, обязывающие в каких-либо случаях предполагаемые стороны предварительного соглашения к его заключению без явно выраженного их согласия. Такой обязанности нет и по результатам проведения переговоров об условиях соглашения (п. 4, 5 ст. 105²⁵ НК РФ). Более того, налогоплательщик не ограничен в праве на отзыв заявления о заключении соглашения (п. 11 ст. 105²⁵ НК РФ). Для налогового органа законодательно сформулированное требование на его заключение предусмотрено, только если он дает согласие на вступление в договорные правоотношения, выраженное в соответствующем решении (п. 5 ст. 105²⁵ НК РФ). Иными словами, заключение соглашения является добровольным и должно отвечать интересам сторон, стороны не могут быть понуждены к его заключению¹⁶. Таким образом, определяющим фактором вступления в договорные правоотношения служит общая воля и совпадение интересов участвующих субъектов.

¹⁵ См., например: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. М., 2011. С. 14—20, 23; Гражданское право: в 3 т. Т. 1 / отв. ред. В. П. Мозолин. М., 2012. С. 638—639.

¹⁶ См. письмо о СоЦ.

В таком случае для налогового органа основной обязанностью будет являться признание коммерческих и финансовых условий контролируемых сделок, в отношении которых заключено соглашение, соответствующих тем, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разд. V² НК РФ сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а для налогоплательщика — осуществление определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках в течение срока действия договора в согласованном сторонами договора порядке для целей налогообложения на основании принципа соответствия цены в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню (п. 1 ст. 105³ НК РФ).

Сформулированные законодателем положения о предварительном соглашении определяют его как взаимное правовое обязательство, возникающее из соглашения двух и более сторон, признаки которого указывают на формирование договорных правоотношений. Принимая во внимание обстоятельство, что соглашение может быть квалифицировано в качестве односторонней сделки, неизбежен вывод об идентификации его как договора.

Заключение соглашения о цене по аналогии с общей нормой п. 1 ст. 432 ГК РФ связывается с определением необходимого перечня существенных условий, согласие сторон по которым обуславливает его заключение (п. 3, 4 ст. 105¹⁹ НК РФ). При этом обращает на себя внимание нехарактерная для публичного права диспозитивность п. 4 ст. 105¹⁹ НК РФ, допускающая установление условий исходя из усмотрения участников правоотношения, что, безусловно, относится к одной из форм проявления принципа свободы договора (п. 4 ст. 421 ГК РФ). Представляется, что посредством указанной нормы «иным условиям» соглашения о це-

нообразовании может придаваться существенное значение, так как она не содержит запрета относительно реализации данной возможности. Однако подобное усмотрение не безусловно и ограничивается рамками, непосредственно связанными с предметом договора в силу действия нормы п. 2 ст. 105¹⁹ НК РФ, фиксирующей круг отношений допустимого волеизъявления участников соглашения, т. е. стороны могут заключить только договор, предусмотренный НК РФ, с определенным обязательным и возможным содержанием, имеющим правовые пределы.

Установление НК РФ процедуры заключения (изменения), а также исполнения и прекращения соглашения характеризует регламентацию порядка возникновения, изменения и прекращения договорных правоотношений. Из содержания статей о соглашении следует, что его заключение не направлено только на изменение или прекращение правоотношения, так как для совершения этих действий необходимо, чтобы соответствующее правоотношение сначала возникло, т. е. был заключен договор (соглашение о цене).

Важно отметить, что характер заимствуемых институтов, понятий и терминов гражданского законодательства находится в зависимости от предмета и принципов налогового права, обуславливающих трансформацию гражданско-правового содержания заимствуемых норм согласно специфике отношений, регламентированных налоговым правом. Подобное нормативное взаимодействие устанавливает приоритет норм налогового права в пределах соответствующего комплексного образования, не умаляя при этом значение заимствуемого материала, сохраняющего присущие ему концептуальные признаки. Указанное соотношение правовых норм в рамках соглашения о ценообразовании свидетельствует о смешанной правовой природе данного договора, основан-

ного на комплексном подходе регламентации налоговых отношений.

Иная ситуация складывается при регулировании двустороннего и многостороннего соглашения о ценообразовании в российском налоговом праве¹⁷. Данное соглашение непосредственно выражается во взаимном соглашении по результатам взаимосогласительной процедуры в контексте договоров об избежании двойного налогообложения¹⁸. Применительно к этому виду соглашения уже невозможно констатировать безусловное распространение положений п. 1 ст. 11 НК РФ на складывающиеся правоотношения между компетентными органами государств в силу их возникновения в рамках международных отношений (ст. 7 НК РФ). Подтверждением этому служит указание в Руководстве ОЭСР и Комментариях ОЭСР к Модельной конвенции на исключение взаимосогласительной процедуры из правового поля внутреннего законодательства¹⁹. Однако действие данного исключения не распространяется на порядок заключения одностороннего соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком, подчиненного нормам национального права, как формы согласия последнего с условиями соответствующего договора между компетентными органами договаривающихся государств. Вместе с тем непосредственный порядок определения цен в контролируемых сделках должен быть основан на содержании взаимного соглашения, и в этом смысле методология ценообра-

зования и иные условия могут отличаться от закрепленных в НК РФ²⁰. Таким образом, устанавливается двухэтапность взаимосогласительной процедуры, предусматривающей структурированный порядок взаимоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом на национальном уровне, реализация которого, в свою очередь, обуславливает переход ко второй стадии — взаимодействию компетентных органов с целью заключения двустороннего, многостороннего соглашения (взаимного соглашения) в качестве представителей субъектов международного права²¹. При данных обстоятельствах возникающее правовое регулирование отношений на национальном и международном уровнях влечет взаимодействие и соотношение налогового законодательства и международного договора.

Определение международного договора, содержащееся в законодательстве РФ²², сходно с его определением, данным в ст. 2 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г. (далее — Венская конвенция).

Национальные компетентные органы в рамках взаимосогласительной процедуры представляют интересы договаривающихся сторон, которыми являются непосредственно государства. Принимая во внимание предусмотренную договорами об избежании двойного налогообложения с участием РФ возможность наделения со стороны компетентного органа необходимыми полномочиями иных органов в рамках договорных отношений²³, а также поло-

¹⁷ См. п. 2 ст. 105²⁰ НК РФ, п. 3, 23—33, 36 Порядка.

¹⁸ См. para. 4.150, 4.173 OECD Guidelines; para. 65, 66 Annex to Chapter IV OECD Guidelines; п. 3, 33 Порядка.

¹⁹ См. para. 4.152 OECD Guidelines; Commentaries on the articles of Model Tax Convention on Income and on Capital 21.09.2017 (commentary on article 25, para. 8). URL: <http://www.keepeek.com> (далее — Commentaries).

²⁰ См. п. 3, 32, 33 Порядка; para. 68 Annex to Chapter IV OECD Guidelines.

²¹ C, D. Annex to Chapter IV OECD Guidelines.

²² См. п. «а» ст. 2 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».

²³ См., например, подп. «i» п. 1 ст. 3 Конвенции между Правительством РФ и Пра-

жения п. 2 ст. 105²⁰ НК РФ, Минфин России возложил полномочия компетентного органа при проведении взаимосогласительной процедуры на ФНС России²⁴.

Однако наделение со стороны государства полномочиями компетентного органа не означает заключение взаимных соглашений от имени указанных федеральных органов исполнительной власти вследствие того, что взаимосогласительная процедура осуществляется от имени договаривающихся государств их уполномоченными государственными структурами. В таком понимании взаимное соглашение — результат толкования положений договора его сторонами посредством отдельного договора, являющегося составной частью соглашения об избежании двойного налогообложения²⁵, по условиям которого его участники определили для себя порядок осуществления взаимосогласительной процедуры, в том числе путем заключения двустороннего, многостороннего соглашения²⁶. Уполномоченные органы не обладают самостоятельной компетенцией по вступлению в межгосударственные соглашения об избежании двойного налогообложения, а полномочны вести переговоры о заключении договора и по достижении договоренности представлять предложения о подписании отмеченных соглашений²⁷. Данные об-

стоятельства исключают отнесение взаимного соглашения к категории договоров межведомственного характера. Складывающаяся практика заключения РФ договоров об избежании двойного налогообложения свидетельствует об их заключении на межправительственном уровне, хотя в ряде случаев стороны соглашений указывали на непосредственно межгосударственный характер отношений²⁸. Однако данный факт не должен вводить в заблуждение: в обоих случаях возникают межгосударственные отношения, так как договоры имеют равную юридическую силу по причине их заключения между государствами, единый порядок ратификации и прямое действие. Подтверждение этому содержится в п. 1 ст. 7 НК РФ, закрепляющем приоритет международных договоров по вопросам налогообложения перед национальным законодательством. Указанное различие основано на особенностях договорной практики.

Кроме того, отметим, что функция установления, введения и взимания налогов и сборов относится к исключительной компетенции государства (п. 1 ст. 2 НК РФ) и соответствующие уполномоченные органы в контексте соглашения об избежании двойного налогообложения, взаимного соглашения разрешают вопросы, связанные с взиманием налогов от имени договаривающихся государств²⁹.

Ратифицируя соответствующий договор об избежании двойного на-

вительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества 1994 г.

²⁴ См. п. 2 приказа Минфина России от 29 марта 2018 г. № 60н.

²⁵ См. para. 4.150 OECD Guidelines; Commentaries (commentary on article 25, para. 6.2).

²⁶ См. Commentaries (commentary on article 25, para. 52).

²⁷ См. п. 2 постановления Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84.

²⁸ См., например, Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» 1996 г.

²⁹ См. ст. 2 Типового соглашения об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, утв. постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 (далее — Типовое соглашение); Commentaries (commentary on article 25, para. 8).

логообложения, Россия выражает согласие на обязательность для нее взаимных соглашений, которые могут быть заключены между компетентными органами в рамках взаимосогласительной процедуры, и в этом случае взаимодействие субъектов договора происходит минуя дипломатические каналы³⁰, так как стороны уже выразили согласие на легитимность (обязательность) данных соглашений, заключаемых определенным образом. В результате осуществление отдельной процедуры ратификации или ее аналога применительно к взаимным соглашениям компетентных органов не требуется и, как следствие, не предусмотрено законодательством³¹.

Содержание взаимного соглашения уполномоченных органов, как обычно свойственно международному договору с участием России в сфере налогообложения, может быть выражено только в письменной форме на русском языке и языке, приемлемом для другого участвующего государства³². ОЭСР также придерживается позиции о необходимости письменной формы соглашения³³. Иницилируя взаимосогласительную процедуру, ее участники имеют намерения с помощью взаимного соглашения разрешить вопросы, приводящие к налогообложению не в соответствии с положениями договора об избежании двойного налогообложения, посредством создания прав и правовых обязанностей для участвующих в нем сторон. Несмотря на то что конкретные условия соглашения формулируются его участниками, в междуна-

родной практике существует минимально необходимый перечень информации, подлежащей включению во взаимное соглашение, наличие которой свидетельствует о его заключении сторонами³⁴. Содержание соглашения позволяет идентифицировать его участников, период действия, источники используемой информации, механизм ценообразования в контролируемых сделках, включая особенности его соблюдения (мониторинг), изменения и нарушения, а также обязательства налогоплательщика, в том числе по исполнению условий соглашения, последствия несоблюдения условий соглашения, конфиденциальности используемой в соглашении информации и др.

Данные положения отражают взаимообусловленность отношений участников, где устанавливается, с одной стороны, обязательность согласованного порядка определения цен в контролируемых сделках (включая обязательства налогоплательщика перед налоговыми администрациями), несоблюдение которого является основанием прекращения договора, а с другой — право компетентного органа на соблюдение контрагентом оговоренной методологии ценообразования и связанных с ней вопросов, т. е. подлежащее исполнению договора. Иными словами, взаимность договора напрямую связывается с фактом исполнения или готовности исполнения сторонами принятых на себя обязательств, являющихся одновременно гарантией соблюдения прав субъектов соглашения, обуславливая тем самым паритет ответственности и ее оснований.

Обязательственный характер возникающего правоотношения проявляется и в том, что юридические права и обязанности возникают не только у государств-участников, но и у налогоплательщиков, с ко-

³⁰ См. п. 4 ст. 25 Типового соглашения; Commentaries (commentary on article 25, para. 4, 57).

³¹ См. ст. 15 Федерального закона от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации».

³² См. п. 27 Порядка.

³³ См. para. 66 Annex to Chapter IV OECD Guidelines.

³⁴ См. para. 66 Annex to Chapter IV OECD Guidelines.

торыми уполномоченные органы в своей юрисдикции должны заключить соглашение или получить подтверждение в иной форме о принятии условий взаимного соглашения, предусмотренных внутренним правом и практикой. При этом, независимо от формы согласия налогоплательщика, ни одно из условий подобного подтверждения не должно противоречить условиям взаимного соглашения³⁵, чем гарантируется стабильность его условий даже на национальном уровне.

Вместе с тем к какому бы соглашению ни приходили налоговые администрации, с юридической точки зрения подобный договор не будет иметь реальных правовых последствий без согласия налогоплательщика с его условиями, что выражает комплексный подход в механизме группового принятия решения. Поэтому, помимо инициирования процедуры заключения соглашения о ценообразовании, налогоплательщик должен иметь возможность как предоставлять, так и получать значимую информацию о ходе переговорного процесса компетентных органов, а также о содержании проекта взаимного соглашения³⁶.

Таким образом, взаимное соглашение — свидетельство возникновения обязательственных правоотношений участвующих в нем субъектов вследствие достижения консенсуса, факт заключения которого выражает явные намерения государств на исключение декларативного подхода относительно его содержания и последующего исполнения.

Еще одним доводом в пользу отнесения взаимного соглашения к числу международных договоров является тот факт, что оно может интерпретироваться национальными судами в контексте принципов междуна-

родного права о толковании договоров (ст. 31, 32 Венской конвенции), обретая таким образом юридический смысл и статус³⁷.

Наиболее ярким проявлением подобного подхода является дело *Sifto Canada Corp. v. The Queen*³⁸, предметом которого был спор о наличии фактически заключенного между компетентными органами взаимного соглашения, достигнутого сторонами в рамках взаимосогласительной процедуры согласно Конвенции о налоге на доходы и капитал между Канадой и США, и соглашения об определении цены в сделках между взаимозависимыми лицами, между налоговым органом и налогоплательщиком, основанного на указанном взаимном соглашении.

Правовая природа взаимного соглашения была интерпретирована судом как международный договор (контрактное обязательство) между государствами (*contract*) с целью решения вопроса о взимании налога в соответствии с положениями Конвенции на основании ст. 26. При этом осуществление данного соглашения, имеющего приоритет, не зависит от внутреннего законодательства договаривающихся государств. Толкование взаимного соглашения должно основываться на определении намерений сторон и сферы их понимания и опираться на положения ст. 31 и 32 Венской конвенции. Обязательность соглашения и его добросовестное выполнение расценивается судом как безусловный критерий взаимного соглашения договаривающихся сторон (ст. 26 Венской конвенции). Страны, не ратифицировавшие данную Конвенцию (США), также осуществляют толкование договоров в соответствии с ее положениями вслед-

³⁵ См. para. 68 Annex to Chapter IV OECD Guidelines, п. 33 Порядка.

³⁶ См. para. 18, 59, 63, 65 Annex to Chapter IV OECD Guidelines, п. 25, 26 Порядка.

³⁷ См. Commentaries (commentary on article 25, para. 6.2), п. 10, 16 постановления Пленума ВС РФ от 10 октября 2003 г. № 5.

³⁸ *Sifto Canada Corp. v. The Queen*, 2017 TCC 37 (CanLII).

ствие кодификации в ней норм традиционного международного права, имеющих обязательную юридическую силу для всех государств.

Суд признал, что отсутствие единого документа, в котором были бы изложены все условия взаимного соглашения, не влияет на его действительность, так как все его существенные элементы согласованы сторонами путем обмена письмами компетентных органов, отражающих права и обязанности участвующих в нем лиц. В свою очередь, принятие налогоплательщиком условий договора компетентных органов как один из этапов взаимосогласительной процедуры рассматривается судом в качестве правового отношения в виде контракта (contract), изложенного в отдельном соглашении с налоговой администрацией,

оформленного посредством обмена письмами.

В заключение отметим, что развитие налоговой системы в течение последнего времени привело к расширению сферы законодательного регулирования налогового права, включив в него в том числе положения, направленные на предотвращение споров по трансфертному ценообразованию. Принимая во внимание растущую привлекательность подобных процедур во всем мире, представляется, что их неотъемлемым элементом становится вопрос правовой определенности используемых моделей, учитывающих нюансы возникающих правовых связей, так как только в этом случае закон способен оказать необходимое стимулирующее действие, приводящее к позитивным изменениям.

Библиографический список

Барулин С. В., Минвалиева М. С. Проблемы ценообразования и контроля применения цен сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения // *Налоги и финансы*. 2015. № 3.

Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. М., 2011.

Гражданское право: в 3 т. Т. 1 / отв. ред. В. П. Мозолин. М., 2012.

Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: монография. М., 2015.

Ершова И. В., Аганина Р. Н., Андреев В. К. и др. Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса: учебник для магистров / отв. ред. И. В. Ершова. М., 2017.

Задорожная А. И. Институт налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2017.

Копина А. А. Противодействие «агрессивной налоговой оптимизации» в России // *Налоги*. 2016. № 10.

Мухамадеева Г. А. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения как вид налоговых соглашений // *Налоги*. 2013. № 4.

Старилов Ю. Н., Давыдов К. В. Административный договор в системе государственного управления: назначение, правовые условия, виды // *Административное право и процесс*. 2013. № 5.

Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

Шаталова С. С., Захаренкова Е. В. Анализ первого опыта применения правил трансфертного ценообразования в 2012—2013 гг. РАНХиГС. М., 2018.

Шестакова Е. В. Заключение налоговых соглашений // *Российский юридический журнал*. 2016. № 3.

References

- Barulin S. V., Minvalieva M. S. Problems of price formation and control of transaction prices use between interdependent persons for the purposes of taxation. *Nalogi i finansy*, 2015, no. 3, pp. 16—22. (In Russ.)
- Braginskiy M. I., Vitryanskiy V. V. Contract law. Book One: General Provisions. Moscow, 2011. 847 p. (In Russ.)
- Civil law. Vol. 1. Ed. by V. P. Mozolin. Moscow, 2012. 816 p. (In Russ.)
- Demin A. V. Dispositiveness and taxation: commentary on legislation and tax administration practices. Access from SPS “Consultant Plus”. 2017. (In Russ.)
- Demin A. V. The principle of certainty of taxation. Moscow, 2015. 368 p. (In Russ.)
- Kopina A. A. Countering “aggressive tax optimization” in Russia. *Nalogi*, 2016, no. 10, pp. 4—10. (In Russ.)
- Mukhamadeeva G. A. Pricing agreement for tax purposes as a type of tax agreement. *Nalogi*, 2013, no. 4, pp. 51—54. (In Russ.)
- Shatalova S. S., Zakharenkova E. V. Analysis of the first experience with the application of transfer pricing rules in 2012—2013. RANEPa. Moscow, 2018. 85 p. (In Russ.)
- Shestakova E. V. The conclusion of tax agreements. *Rossiyskiy yuridicheskiy zhurnal*, 2016, no. 3, pp. 195—201. (In Russ.)
- Starilov Yu. N., Davydov K. V. Administrative contract in the public administration system: purpose, legal conditions, types. *Administrativnoe pravo i protsess*, 2013, no. 5, pp. 4—9. (In Russ.)
- Tyutin D. V. Tax Law. Access from SPS “Consultant Plus”. 2017.
- Yershova I. V., Aganina R. N., Andreev V. K. et al. Business law: Legal support of business. Ed. by I. V. Yershova. Moscow, 2017. 848 p. (In Russ.)
- Zadorozhnaya A. I. Institute of tax control of transfer pricing in the Russian Federation. Cand. diss. St. Petersburg, 2017. 270 p. (In Russ.)
-