

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА МИРОВОГО СОГЛАШЕНИЯ ПРИ УРЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Е.Г. Васильева, канд. юрид. наук, доцент

В.Е. Величко, студент

Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия
(Россия, г. Краснодар)

DOI:10.24412/2500-1000-2023-3-2-157-161

***Аннотация.** В статье исследуется правовая природа налоговых правоотношений и возможность применения к ним гражданско-правового института мирового соглашения при разрешении спора в судебном порядке. Рассматривается порядок заключения мирового соглашения при урегулировании налогово-правовых споров. Анализируются положения законодательства, позволяющие крупнейшим налогоплательщикам заключить мировое соглашение с налоговыми органами. Делается вывод о тенденции развития института мирового соглашения при урегулировании налоговых споров. Формирование единообразной судебной арбитражной практики по заключению мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом позволяет и в дальнейшем применять данный институт для урегулирования споров. Проанализированы ключевые аспекты законодательства, требующие совершенствования, описан авторский подход в отношении нововведений.*

***Ключевые слова:** мировое соглашение, налоговые споры, ФНС России, налоговая обязанность, судебное урегулирование налоговых споров.*

До настоящего времени в Российской Федерации в сфере налоговых правоотношений применялся исключительно этактический подход: государство обладало полной прерогативой в вопросах регулирования взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами. Такой подход предусматривал полную реализацию интересов государства и применение методов принуждения. По мнению С.Г. Пепеляева, «права граждан в области финансовых, в частности налоговых, правоотношений, были явно потеснены обязанностями. Права налогоплательщика публично-правового характера не находили отражения в законе» [1, с. 125]. Назревала необходимость обеспечения баланса публичного и частного интереса в сфере налоговых отношений, предусматривающего партнерство и взаимное сотрудничество налогоплательщиков и налоговых органов. Л.Л. Арзуманова считает, что в современных экономических реалиях, с учетом поэтапной цифровизации каждой сферы общественного развития, активного взаимодействия участников налоговых правоотношений, появления всё новых форм правового ре-

гулирования, большое значение приобретают новые, так называемые альтернативные способы урегулирования потенциальных и реальных споров [2]. В 2011 г. руководитель ФНС России Михаил Мишустин отмечал готовность Федеральной налоговой службы рассмотреть возможность применения примирительных процедур в рамках разрешения налоговых споров с целью эксперимента по отношению к крупнейшим налогоплательщикам [3].

Однако, специалисты в области административного права придерживаются иной точки зрения. Налоговые правоотношения носят, в первую очередь, вертикальный характер. Одним из субъектов выступают налоговые органы, обладающие административно-властными полномочиями. Исходя из этого логично предположение, что институт мирового соглашения в принципе не мог бы применяться к урегулированию налогово-правовых споров. Ведь мировое соглашение – это сделка, являющаяся одним из способов завершить судебный процесс по гражданскому делу на взаимовыгодных для сторон условиях. Соответственно, участники

должны обладать равным объемом правомочий, что не соответствует сущности налоговых правоотношений. А в российском налоговом законодательстве исполнение налоговой обязанности не предполагает какой-либо выгоды для налогоплательщика, так как осуществляется на основе принципа безвозмездности. Налоговые органы в своей деятельности не преследуют взаимовыгодные цели, если налогоплательщик оказался должен государству.

Однако, право, законодательство и судебная система постоянно эволюционируют для того, чтобы отвечать потребностям и запросам общества. АПК РФ предусматривает право сторон закончить дело заключением мирового соглашения. В соответствии с ч. 2 ст. 139 АПК РФ, по общему правилу мировое соглашение может быть заключено сторонами по любому делу [4]. Несмотря на то, что НК РФ напрямую не регламентирует примирительные процедуры между участниками налогового спора, возможность официально договориться с контролирующими органами все же существует.

Еще в 2012 году произошло заключение первого мирового соглашения с налоговым органом. Президиум ВАС РФ, рассмотрев дело в порядке надзора, принял беспрецедентное постановление, отменив акты нижестоящих судов, утвердив мировое соглашение и прекратив производство по делу [5]. Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. N 16370/11 обусловило зарождение новой, инновационной тенденции урегулирования налоговых правовых споров. Важность и значение данного события подчеркнуло и Письмо ФНС России от 2 октября 2013 г. 02.10.2013 N СА-4-7/17648, закрепив следующие положения:

1) стороны на основании общих норм АПК РФ могут урегулировать налоговый спор путем заключения мирового соглашения или применения иных примирительных процедур, если это не противоречит федеральному закону;

2) мировое соглашение может быть заключено сторонами на любой стадии арбитражного процесса и при исполнении судебного акта (ч. 1 ст. 139 АПК РФ) по

любому делу (ч. 2 ст. 139 АПК РФ), если это не противоречит АПК РФ либо иному федеральному закону;

3) уже существует арбитражная судебная практика заключения мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом;

4) проекты мировых соглашений подлежат направлению для согласования в Правовое управление ФНС России [6].

В 2014 г. было принято Постановление Пленума ВАС РФ № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе», которое определило особенности заключения мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом. Так, заключение мирового соглашения об урегулировании налогового спора не противоречит закону и не нарушает права и законные интересы других лиц. Однако 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 [7].

В этом и заключается ряд особенностей применения института мирового соглашения к налоговым спорам – несмотря на использование гражданско-правовой диспозитивной модели, он несколько ограничен изначальным административно-императивным характером правоотношений. В случае хозяйственного спора участники при заключении мирового соглашения могут договориться о любых условиях, в том числе отказаться от неустойки или вообще простить долг, в налоговых спорах не все так однозначно. С налоговым органом нельзя договориться о снижении фискальной ставки, об изменении правил исчисления пеней или о полном освобождении от исполнения налоговой обязанности. Так как каждое мировое соглашение в налоговом споре подлежит согласованию с Правовым управлением ФНС России, нередко причиной отклонения проекта выступает несоответствие условий мирового соглашения НК РФ и иным федеральным законам, основным принципам налогового законодательства. Так, примером из судебной практики мо-

жет послужить Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 30.08.2017 № Ф10-3333/2017 по делу № А09-9844/2016. Стороны пытались обжаловать определение об отказе в утверждении мирового соглашения, подписанного между должником и собранием кредиторов, поскольку мировое соглашение содержало условие об отсрочке погашения задолженности, что не соответствует требованиям действующего законодательства и нарушает права конкурсных кредиторов. Определение при пересмотре было оставлено без изменения [8].

Однако в мировое соглашение можно включать следующие положения: признание обстоятельств, от которых зависит возникновение соответствующих налоговых последствий; условия и сроки уплаты обязательств по спорному налоговому периоду; условия о снижении размера подлежащих уплате штрафов; условия о распределении судебных расходов и иные условия, не противоречащие российскому законодательству.

Общий порядок утверждения мирового соглашения раскрывается в ст.ст. 139-142 АПК РФ. Форма мирового соглашения для урегулирования налоговых споров строго не регламентирована, однако, должна содержать ряд обязательных требований. Текст мирового соглашения должен быть четким и однозначным, не допускающим неясных и двусмысленных положений. Некорректно составленное мировое соглашение может являться основанием для его отмены. После подписания уполномоченным лицом проект мирового соглашения направляется в Правовое управление ФНС России. Получив согласование, стороны должны на судебном заседании ходатайствовать об утверждении мирового соглашения. Заключение мирового соглашения возможно на любом этапе судебного разбирательства, в том числе при исполнении судебного акта. Нередко заключение мирового соглашения при пересмотре дела в кассационной инстанции.

Так, например, Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2018 № Ф05-7824/2018 по делу № А40-246937/2016 было прекращено

производство по делу и утвердило мировое соглашение. Кассационная жалоба содержала требование о признании недействительным решения налогового органа. Оспариваемым решением обществу были доначислены налог на имущество, пени и штраф в связи с занижением налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций и применении льготной ставки налогообложения при исчислении налога на имущество в связи с ошибочным отношением нефтепровода к магистральному нефтепроводу [9].

Отметим, судебную практику заключения мирового соглашения налоговыми органами Санкт-Петербурга и Ленинградской области. В 2019 году Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области прекратил производство по делу о банкротстве «Метростроя» и утвердил мировое соглашение между строительной организацией и ФНС. «Метрострой» задолжал по налогам 812 млн руб., в результате налоговый орган обратился в суд [10].

Исполнительное производство после заключения мирового соглашения производится на основании исполнительного листа, выданного судом. Однако, налоговые органы предлагают использовать несколько иной способ: после заключения мирового соглашения в суде сразу зарегистрировать его у нотариуса. В соответствии с п. 3.1 ч. 1 ст. 12 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ, нотариально удостоверенное мировое соглашение приобретает силу исполнительного листа, что облегчает процедуру исполнения и дает сторонам дополнительные гарантии [11].

На официальном сайте ФНС России по состоянию на 08.02.2023 опубликовано сообщение, что за 2022 год заключено и утверждено арбитражным судом 592 мировых соглашений с юридическими и физическими лицами на сумму 16,7 млрд руб., что значительно превышает показатели прошлых лет. В частности, сумма урегулированного долга по сравнению с аналогичным периодом 2021 года выросла на 124,2%. По состоянию на 1 января 2023 года уже погашено 12,1 млрд руб. задол-

женности, включенной в график мирового соглашения [12].

Таким образом, судебная практика по утверждению мирового соглашения в налоговых спорах не является на сегодняшний день обширной, тем не менее, тенденции к развитию этого института в РФ есть. Анализ действующего законодательства позволил прийти к следующему, что мировое соглашение при разрешении налогового спора представляется возможным заключить только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям (крупным субъектам предпринимательской деятельности). Зачастую, ФНС России может пойти на встречу и утвердить проект мирового соглашения. Как показывает судебная практика, этот инструмент уже существует и реализуется. Полагаем,

поскольку многие аспекты напрямую не урегулированы законодательством, но можно рассчитывать на то, что в ближайшем будущем законодательная база АПК РФ и НК РФ по данному вопросу будет совершенствоваться, и законодатель дополнит общие положения о мировом соглашении особенностями, присущими инновационной тенденции применения примирительных процедур в административно-финансовых правоотношениях. Данный институт очень удобен и для налоговых органов, ведь в результате обеспечивает погашение задолженности, и для крупнейших налогоплательщиков, помогая им избежать банкротства, что безусловно отразится на формировании и развитии налоговой системы РФ.

Библиографический список

1. Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 125 с.
2. Арзуманова Л.Л. Медиация как альтернативная форма досудебного урегулирования налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика / Л.Л. Арзуманова // Правоприменение. 2021. Т. 5, № 3. С. 156-166. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(3).156-166.
3. Мишустин М. Развитие досудебного урегулирования налоговых споров и возможности внедрения медиации. – URL: http://taxpravo.ru/novosti/statya-153667-razvitiye_dosudebnogo_uregulirovaniya_nalogovyih_sporov_i_vozmojnosti_vnedreniya_mediatsii_doklad_mmishustina (дата обращения: 23.02.2023).
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета № 137. 27.07.2002.
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 26 июня 2012 г. № 16370/11 // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 10.
6. Письмо ФНС России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648 «О практике заключения мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_153068/ (дата обращения: 15.03.2023).
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166542/ (дата обращения: 15.03.2023).
8. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 30.08.2017 № Ф10-3333/2017 по делу № А09-9844/2016. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ACN&n=105590#fnHpmYTHBbVh6ENF> (дата обращения: 15.03.2023).
9. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2018 № Ф05-7824/2018 по делу № А40-246937/2016. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ctF89bim4ag8/> (дата обращения: 15.03.2023).
10. Определение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 22.02.2019 по делу № А56-432/2019. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/2dZYU9sWEObK/> (дата обращения: 15.03.2023).
11. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Российская газета № 223. 06.10.2007.

12. За 2022 год благодаря мировым соглашениям урегулирована рекордная сумма долга // ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/13126019/ (дата обращения: 15.03.2023).

TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF THE INSTITUTION OF A SETTLEMENT AGREEMENT IN THE SETTLEMENT OF TAX DISPUTES

E.G. Vasilyeva, *Candidate of Legal Sciences, Associate Professor*

V.E. Velichko, *Student*

**North Caucasus Branch of the Russian State University of Justice
(Russia, Krasnodar)**

Abstract. *The article explores the legal nature of tax legal relations and the possibility of applying the civil law institution of a settlement agreement to them when resolving a dispute in court. The procedure for concluding a settlement agreement in the settlement of tax and legal disputes is being considered. The provisions of the legislation allowing the largest taxpayers to conclude a settlement agreement with the tax authorities are analyzed. The conclusion is made about the development trend of the institution of a settlement agreement in the settlement of tax disputes. The formation of a uniform judicial arbitration practice on the conclusion of a settlement agreement between a taxpayer and a tax authority makes it possible to continue using this institution for dispute settlement. The key aspects of legislation requiring improvement are analyzed, the author's approach to innovations is described.*

Keywords: *settlement agreement, tax disputes, Federal Tax Service of Russia, tax obligation, judicial settlement of tax disputes.*