

Секция «Юриспруденция»

**Проблемы применения договорного метода в налоговом праве:  
«непоименованные договоры» (на примере соглашения о расширенном  
информационном взаимодействии)**

**Яковлева Людмила Владимировна**

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Юридический  
факультет, Москва, Россия  
E-mail: lud-y@yandex.ru

Длительное время возможность применения договорно-правового метода в финансовом праве подвергалась сомнению. Однако в 1990-2000-е годы получила развитие теория финансового договора как самостоятельного метода регулирования финансовых отношений.

Категория «договора» стала рассматриваться как юридическая абстракция, реальной формой существования которой является конкретный отраслевой договор: гражданско-правовой, трудовой, земельный, финансовый и т.д. При этом отмечается, что правовой режим этих договоров не может быть одинаковым, поскольку каждый из них подчиняется требованиям своего вида общественных отношений и строится по своей собственной модели.[1]

Соответственно, финансовый договор (публичный договор в финансовом праве) заключается в процессе финансовой деятельности государства и является специфическим инструментом воздействия на финансовые отношения.[1]

Основанием заключения финансового договора, как правило, выступает нормативное предписание государственного органа, наделенного соответствующей властно-финансовой компетенцией.[2]

В частности, согласно положениям налогового законодательства финансовые органы вправе заключить с налогоплательщиками такие соглашения как:

- договор об инвестиционном налоговом кредите (ст. 67 НК РФ);
- договор о залоге (ст. 73 НК РФ)
- соглашение о ценообразовании для целей налогообложения (ст. 105.19 НК РФ).[3]

Между тем, последние годы отмечается качественное изменение подхода налоговых органов к взаимоотношениям с налогоплательщиками. Налоговые органы становятся все более открытыми к обсуждению и решению проблем налогоплательщиков.

Согласно Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы ФНС России рекомендует налоговым органам придерживаться неконфронтационного подхода при урегулировании налоговых споров.[4] В Концепции ФНС России по работе с налогоплательщиками (2011 г.) подчеркивается, что налоговое администрирование должно быть направлено на оказание «клиентоориентированного сервиса». При этом под клиентоориентированностью понимается социальное партнерство, взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков.[5]

Например, в рамках данного подхода с 2012 года налоговые органы применяют наряду с вертикальным надзором новую форму контроля - горизонтальный мониторинг.

Под горизонтальным мониторингом понимают совокупность отношений, возникающих на основании соглашения между налоговым органом и налогоплательщиком, в соответствии с которым налогоплательщик предоставляет налоговому органу право осуществлять постоянный налоговый контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика, а налоговый орган обязан предоставлять разъяснения о налоговых последствиях конкретных хозяйственных операций налогоплательщика.

В настоящее время известно о 5 налогоплательщиках, заключивших соглашения: ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» (МТС), «Эрнст энд Янг» в СНГ, ОАО «Интер РАО ЕЭС», ОАО «Северсталь». Они получили название соглашений о расширенном информационном взаимодействии. Типовая форма соглашения, либо тексты заключенных соглашений в открытом доступе не представлены.

Известно только, что по их условиям налогоплательщики обязаны обеспечить полный доступ налоговых органов к документам бухгалтерского учета, включая первичные документы. В то же время налогоплательщики приобретают право на получение оперативных разъяснений налогового органа о порядке налогообложения своих хозяйственных операций.[6]

Однако в налоговом законодательстве форма контроля в виде горизонтального мониторинга или заключения соглашения о расширенном информационном взаимодействии не закреплены. Исходя из п. 1 и п. 3 ст. 2 ГК РФ нормы гражданского законодательства к соглашениям о расширенном информационном взаимодействии не применяются. Соответственно, правовое регулирование прав и обязанностей участников соглашения, порядка заключения, изменения и расторжения соглашения, а также ответственности за ненадлежащее исполнение условий соглашения отсутствует.

Фактически соглашения о расширенном информационном взаимодействии являются «непоименованными», заключенными за пределами компетенции налоговых органов, и находятся вне правового поля. Следовательно, у налогоплательщиков отсутствуют гарантии соблюдения данного соглашения налоговым органом.

Во-первых, налоговый орган, заключивший соглашение, никоим образом не ограничивается в праве на проведение камеральных и выездных налоговых проверок в соответствии с главой 14 НК РФ. Ни одна правовая норма не запрещает налоговому органу по итогам проведения налоговой проверки вынести решение по содержанию противоречащее разъяснению, данному им в ходе исполнения соглашения.

Кроме того, открытым является вопрос о статусе разъяснений, полученных налогоплательщиком в рамках соглашения. На данный момент нельзя с полной уверенностью утверждать, что эти разъяснения могут являться основаниями для освобождения от ответственности и уплаты пени в силу пп. 3 п. 1 ст. 111 и п. 8 ст. 75 НК РФ.

Таким образом, заключение соглашения о расширенном информационном взаимодействии по существу является незаконным.

Следует отметить, что соглашение о горизонтальном мониторинге не является единственным случаем выхода налоговых органов за пределы своих полномочий путем заключения с налогоплательщиками соглашений, право на заключение которых не предусмотрено налоговым законодательством.[7]

Постановлением Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 г. № 16370/11 утверждено мировое соглашение между налоговым органом и налогоплательщиком ООО «Лоялти Партнерс Восток».[8] Также заключением мирового соглашения окончился спор на-

логового органа с ОАО «Интер РАО ЕЭС» (Постановление ФАС Московского округа от 22.03.2013 г. № А40-41103/12-91-228[9]).

Фактически, заключая такие соглашения, налоговые органы в связи с отсутствием у них соответствующих полномочий ставят под сомнение правомерность и законность их заключения. Данные соглашения подлежат соблюдению исключительно в силу добросовестности его сторон. Российское законодательство не предоставляет иных гарантий их исполнения и защиты.

Также нужно обратить внимание, что заключение соглашений о расширенном информационном взаимодействии и мировых соглашений находится в определенном противоречии с принципом всеобщности и равенства налогообложения.

Таким образом, заключение «непоименованных» договоров в налоговом праве следует рассматривать с двух точек зрения:

- 1) как положительную тенденцию в развитии взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, направленную на мирное урегулирование конфликтов и стремление обеих сторон к определению правильности исчисления и уплаты налогов;
- 2) как отрицательное явление в налоговом праве, подрывающее его формализованный характер и размывающий полномочия и компетенцию налоговых органов в отношении всех налогоплательщиков.

### **Литература**

- 1 Худяков А.И. Правовые формы финансовой деятельности государства: Дисс. докт. юрид. наук. Алматы, 1996. С.81.
- 2 Рукавишникова И.В. Метод финансового права: Дисс. докт. юрид.наук. Саратов, 2004. С. 435.
- 3 Налоговый кодекс Российской Федерации
- 4 Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы ФНС России // URL: <http://www.nalog.ru/>
- 5 Концепции ФНС России по работе с налогоплательщиками // URL: <http://www.nalog.ru>
- 6 «Крупный бизнес раскрывается перед налоговой службой» // URL: [http://rbcdaily.ru/economy/562949988009831\\$](http://rbcdaily.ru/economy/562949988009831$) «РусГидро приняло участие в межгосударственной встрече по вопросам развития концепции «горизонтального мониторинга» // URL: [http://www.ruscable.ru/news/2013/07/16/RusGidro\\_prinyalo\\_uchastie\\_v\\_mezhgosudarstve](http://www.ruscable.ru/news/2013/07/16/RusGidro_prinyalo_uchastie_v_mezhgosudarstve)
- 7 Письмо ФНС России от 02.10.2013 г. № СА-4-7/17648. Текст официально опубликован не был.
- 8 Постановлением Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 г. № 16370/11 // URL: <http://www.arbitr.ru/>

*Конференция «Ломоносов 2014»*

- 9 Постановление ФАС Московского округа от 22.03.2013 г. № А40-41103/12-91-228.  
Текст официально опубликован не был.