

На правах рукописи

НАДТОЧИЙ МИХАИЛ ДМИТРИЕВИЧ

**НАЛОГОВЫЕ РУЛИНГИ В СТРАНАХ АНГЛОСАКСОНСКОЙ
ПРАВОВОЙ СЕМЬИ: ОПЫТ ИНДИИ, ЮАР И АВСТРАЛИИ**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2026

Диссертация выполнена на базе кафедры административного и финансового права юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы».

Научный руководитель:

Макарчук Злата Владимировна

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы»

Официальные оппоненты:

Винницкий Данил Владимирович

доктор юридических наук, профессор, директор Института права БРИКС, заведующий кафедрой финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева»

Официальные оппоненты:

Коваленко Наталья Сергеевна

кандидат юридических наук, адвокат АБ «Пепеляев Групп» г. Москва

Ведущая организация:

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Защита состоится «20» мая 2026 г. в 12:00 на заседании диссертационного совета ПДС 0900.008 Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале УНИБЦ (Научная библиотека) РУДН (117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6) и на сайте РУДН: <https://www.rudn.ru/science/dissovvet>.

Автореферат разослан «___» _____ 2026 г.

Ученый секретарь диссертационного
совета ПДС 0900.008
кандидат юридических наук

Муратова Е.В.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность диссертационного исследования обусловлена необходимостью теоретико-методологического переосмысления правовой природы налоговых рулингов в условиях трансформации современных налоговых систем. Исследование направлено на выявление фундаментальных закономерностей функционирования данного института и его эволюции в странах англосаксонской правовой семьи. В современной науке налогового права отсутствует комплексная теория, раскрывающая сущностные характеристики данного института его функциональную природу и место в системе правовых явлений. Существующие исследования носят преимущественно фрагментарный характер, что не позволяет сформировать целостное научное представление о данном феномене.

В рамках исследования особое внимание уделяется формальным налоговым рулингам, представляющим собой заблаговременные решения налоговых органов, обладающие обязательной юридической силой, в отличие от неформальных рулингов и международных рулингов (соглашений). Выбор формальных налоговых рулингов обусловлен их особой ролью в обеспечении правовой определенности налоговых отношений, поскольку они характеризуются высокой степенью формализации, процедурной регламентации и обязательным характером для налоговых органов, что существенно повышает уровень защиты законных интересов налогоплательщиков.

Особую значимость приобретает компаративное исследование института налоговых рулингов в национальных правовых системах Индии, ЮАР и Австралии. Выбор данных стран для анализа обусловлен следующими факторами. Во-первых, несмотря на дискуссии о принадлежности Индии и ЮАР к смешанной правовой семье, в сфере налогового права все три государства демонстрируют ключевые черты англосаксонской правовой традиции: прецедент как источник права, доктрина *stare decisis* и отсутствие единой налоговой кодификации, что позволяет выявить общие закономерности развития института налоговых рулингов в рамках одной правовой традиции. Во-вторых, налоговые системы указанных государств характеризуются высоким уровнем формализации и процедурной регламентации института налоговых рулингов, что обеспечивает репрезентативность исследовательского материала. В-третьих, ЮАР, Австралия и Индия реализуют различные модели налоговых рулингов: от классической модели в Индии до инновационных гибридных форм в Австралии и ЮАР, что позволяет провести комплексный сравнительный анализ и выявить наиболее эффективные правовые решения. Наконец, эти

страны — представители БРИКС (Индия, ЮАР) и развитых экономик (Австралия) демонстрируют различные подходы к использованию налоговых рулингов как инструмента привлечения иностранных инвестиций и обеспечения стабильности налоговой системы, что имеет особую ценность для совершенствования российской правовой модели.

Степень разработанности темы. В разное время к тематике налоговых рулингов обращались такие ученые, как К. Романо (C. Romano) , Р. Бартес (R. Bartes) , Э. Сойэр (A. Sawyer) , Т. Слэйтер (A.H. Slater) , П.А. Харрис (P.A. Harris) , Дж. Фитцджеральд (J. Fitzgerald) , К. Лоуки (Q. Lowcay) , У. Мэпп (W. Mapp) , М. Диллер (M. Diller) , П. Кортбуш (P. Kortebusch) , Х. Пидж (H. Pijl) , В. Халлен (W. Hahlen) , К. Вержеггерс (C. Waerzeggers) , Ч. Хиллиер (C. Hillier) , П. Ковач (P. Kovac) , Х. Бай (H. Bay) , Б. Аларье (B. Alarie) и Г. Уикс (G. Weeks).

В отношении австралийской модели налоговых рулингов значительный научный вклад внесли работы Д. Бентли (D. Bentley) , предложившего в 1997 году концепцию реформирования австралийской системы рулингов, Д. Сколаро (D. Scolaro), которая в 2006 году подняла фундаментальный вопрос о правовой природе налоговых рулингов, а также С. Джеймса (S. James) , Э. Сойэра (A. Sawyer) и И. Валщуцки (I. Wallschutzky) , Т. Шермана (T. Sherman).

Исследование индийской системы налоговых рулингов связано с работами таких ученых, как Дж.Б. Рангари (J.B. Rangari), С. Ниведха (S. Nivedha) , А. Пал (A. Pal) , П.К. Махаджан (P.K. Mahajan), Р. Фейншрейбер (R. Feinschreiber) и М. Кент (M. Kent).

Южноафриканская модель налоговых рулингов стала предметом детального научного анализа в работах Т. Гутуза (T. Gutuza) , Н. Уилкинсон (N. Wilkinson) , К. Ренвика (C.J.M. Renwick) , Т. Пантера (T. Panther), Р. Бота (R. Botha) и Л. ван Шалквик (L. van Schalkwyk). Значительное место в изучении южноафриканской модели занимают также работы В. Хулле (V. Vanhulle), И. Ришель (I. Richelle) и С. Рочера (C. Rocher), анализировавших различные аспекты функционирования системы налоговых рулингов в контексте обеспечения налоговой определенности и снижения налоговых рисков.

В России вопросы правовой сущности налоговых рулингов и смежные аспекты налогово-правовой определенности исследовались в работах ряда видных ученых-правоведов, среди которых особого внимания заслуживают труды Д.В. Винницкого, А.Н. Козырина, А.В. Демина, Д.М. Щекина и Е.В. Овчаровой. Существенный вклад в изучение данной проблематики также внесли С.А. Агамагомедова, Н.Г. Андрианова, Л.Л. Арзуманова, О.А. Иконникова, Н.С. Коваленко, И. В. Мамонова, К.А. Пономарева, и др.

А. В. Демин в своих трудах уделил внимание институту налоговых рулингов, исследуя природу официальных разъяснений фискальных органов в контексте определенности налогообложения. К. А. Пономарева исследовала правовую природу налоговых рулингов во взаимосвязи с принципом защиты законных интересов налогоплательщика. И. В. Мамонова исследовала процедуры, содержание налоговых рулингов, а также зарубежный опыт их функционирования. Д.М. Щекин исследовал налоговые рулинги (фискальные рескрипты) в контексте баланса частных и публичных интересов.

Несмотря на наличие отдельных исследований, посвященных налоговым рулингам, многие вопросы остаются недостаточно разработанными. В частности, отсутствует комплексный сравнительно-правовой анализ моделей налоговых рулингов в таких странах, как Австралия, Индия и ЮАР. Требуется дальнейшего изучения проблемы классификации налоговых рулингов, их юридической силы, процедурных аспектов вынесения и обжалования. Кроме того, в существующих исследованиях недостаточно внимания уделено структуре института налоговых рулингов, а также перспективам внедрения лучших зарубежных практик в российское законодательство. Данная тема требует дальнейшего комплексного исследования с учетом новейшего зарубежного опыта и современных тенденций развития налогового права.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка теоретических положений о правовой природе и сущности института налоговых рулингов и выявление особенностей правового регулирования в Индии, ЮАР и Австралии как государствах англосаксонской правовой семьи.

Достижение поставленной цели обеспечивается постановкой и решением следующих задач:

- выявить концептуальные основы института налоговых рулингов в праве Индии, ЮАР и Австралии, определив их понятие, содержание и функциональное назначение в контексте развития современных тенденций налогового администрирования в странах англосаксонской правовой семьи;

- выделить и систематизировать основные элементы юридической конструкции налогового рулинга в странах англосаксонской правовой семьи;

- раскрыть договорные элементы в правовой природе налоговых рулингов, выявив механизмы формирования оферты и акцепта в процедурах их предоставления в Индии, ЮАР и Австралии как проявление конвергенции частноправовых и публично-правовых начал в современном налоговом регулировании;

- определить особенности правового регулирования частных налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии, установив их структурные элементы, процедуры предоставления и обжалования, а также выявить их роль в индивидуализации налогового регулирования;
- выявить юридическую природу и раскрыть роль публичных налоговых рулингов в унификации налоговой правоприменительной практики Индии, ЮАР и Австралии, определив их влияние на формирование единообразных подходов в налоговом администрировании;
- установить специфические характеристики гибридных налоговых рулингов как инновационного инструмента налогового администрирования и определить перспективы их применения на основе опыта Индии, ЮАР и Австралии для развития современных форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Методология и методы исследования. Методологическую основу исследования составляет комплекс общенаучных и специально-правовых методов познания, обеспечивающих всесторонний анализ института налоговых рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии.

Диалектический метод позволил исследовать налоговые рулинги как динамично развивающийся правовой институт во взаимосвязи с эволюцией налогового администрирования и общественно-экономических отношений. С помощью этого метода выявлены противоречия между публичными и частными интересами в налоговой сфере, разрешение которых нашло отражение в конструкции налоговых рулингов.

Ведущую роль в исследовании сыграл сравнительно-правовой метод, который был применён для сопоставления правового регулирования налоговых рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии. В рамках макросравнения проведен анализ общих подходов к правовому регулированию института налоговых рулингов с учетом специфики национальных правовых традиций, конституционного устройства и принципов налогового администрирования. На уровне микросравнения осуществлен детальный анализ конкретных видов налоговых рулингов (частных, публичных, гибридных), выявлены сходства и различия в их правовой природе, субъектном составе, процедуре выдачи, юридической силе и последствиях. Нормативное сравнение позволило сопоставить законодательные положения, регулирующие институт налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях, проанализировать структуру нормативного регулирования, юридическую технику и процедурные механизмы. Функциональное сравнение направлено на анализ функционального назначения института налоговых рулингов как инструмента обеспечения правовой определенности, предотвращения налоговых споров и повышения эффективности налогового администрирования. Структурное сравнение

позволило сопоставить институциональные модели органов, уполномоченных выдавать налоговые рулинги, их место в системе налогового администрирования. В рамках концептуального сравнения проанализированы различные теоретические подходы к пониманию правовой природы налоговых рулингов. Текстологическое сравнение текстов конкретных налоговых рулингов выявило их структурно-содержательные особенности и ключевые правовые характеристики. Сравнительный анализ судебной практики позволил исследовать подходы судебных органов к интерпретации правовой природы и юридической силы налоговых рулингов в различных юрисдикциях. Для наглядной презентации результатов использованы сравнительные таблицы, систематизирующие сходства и различия в правовом регулировании и практике применения налоговых рулингов в исследуемых странах.

Историко-правовой метод применен для исследования генезиса и эволюции института налоговых рулингов, выявления исторических предпосылок формирования различных моделей данного института в правовых системах англосаксонской правовой семьи. Проанализированы основные этапы формализации и нормативного закрепления института налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях: от неформальных административных практик к законодательному оформлению. Осуществлен исторический анализ терминологического аппарата, связанного с налоговыми рулингами, через призму лингвистических и семантических изменений. На основе выявленных качественных изменений в правовом регулировании и правоприменительной практике предложена периодизация развития института налоговых рулингов в исследуемых правовых системах. Проведен ретроспективный анализ судебной практики, позволивший проследить эволюцию доктрины законных ожиданий (*legitimate expectation*) в контексте налоговых рулингов. Исследована трансформация доктринальных подходов к пониманию правовой природы налоговых рулингов – от их квалификации как односторонних административных актов к признанию наличия в них договорных элементов.

Формально-юридический метод использован для анализа нормативных положений, регулирующих институт налоговых рулингов, их толкования и систематизации. С помощью данного метода определены существенные юридические признаки различных видов налоговых рулингов, выявлена их правовая природа и специфика юридической конструкции. Особое внимание уделено юридической технике формулирования норм о налоговых рулингах, терминологическому аппарату и структуре нормативных актов, регулирующих данный институт. В рамках формально-юридического анализа исследованы дефиниции налоговых рулингов в

законодательстве разных стран, определен их правовой статус и место в системе юридических фактов.

Системно-структурный метод позволил исследовать институт налоговых рулингов как элемент налоговой системы и механизма налогового администрирования, выявить его взаимосвязи с другими правовыми институтами и инструментами налогового администрирования. Проанализирована внутренняя структура системы налоговых рулингов, включающая частные, публичные и гибридные рулинги, а также их функциональные взаимосвязи. Системный анализ позволил определить место налоговых рулингов в иерархии актов налоговой администрации и их соотношение с нормативными правовыми актами и судебными решениями. Выявлены системные взаимосвязи между процедурой выдачи налоговых рулингов и иными процедурами налогового администрирования.

Функциональный метод использован для выявления целевого назначения и роли налоговых рулингов в обеспечении правовой определенности, предотвращении налоговых споров, стимулировании инвестиционной активности и повышении эффективности налогового администрирования. Проанализированы основные функции налоговых рулингов: регулятивная, информационная, превентивная, стимулирующая и гарантирующая. Применение данного метода позволило оценить практическую эффективность различных моделей налоговых рулингов в достижении заявленных целей и выявить функциональные преимущества и недостатки различных видов налоговых рулингов.

Формально-логические методы (анализ, синтез, индукция, дедукция, классификация, аналогия) использованы для обеспечения логической строгости исследования, выявления внутренних закономерностей функционирования института налоговых рулингов, классификации их видов и определения существенных признаков. С помощью метода классификации разработана типология налоговых рулингов по различным основаниям: по адресату, по предмету, по временному фактору, по форме выдачи, по территориальному охвату. Методы индукции и дедукции применены при формулировании общих выводов на основе анализа конкретных нормативных положений и практики их применения, а также при конкретизации общих принципов налогового администрирования применительно к институту налоговых рулингов. Эмпирические методы исследования включали анализ нормативно-правовых актов, налоговых рулингов, а также изучение материалов судебной практики по делам, связанным с налоговыми рулингами. Комплексное применение указанных методов позволило провести всестороннее исследование института налоговых рулингов, выявить его существенные характеристики, определить

тенденции развития и сформулировать научно обоснованные предложения по совершенствованию правового регулирования в данной сфере.

Теоретическая основа диссертационного исследования. При написании диссертации автор основывался на положениях, содержащихся в научных работах ученых, рассматривающих различные аспекты теории налогового права, института налоговых рулингов и смежных правовых механизмов. Теоретическую основу исследования составили труды российских ученых в области налогового права: С.С. Агеева, В. Г. Акимовой, Е.Ю. Грачёвой, И.А. Гончаренко, И. В. Дементьева, А. В. Демина, И. В. Мамоновой, М.В. Карасёвой (Сенцовой), А. Н. Козырина, Е. В. Овчаровой, Д. М. Осиной, С.Г. Пепеляева, К. А. Пономаревой, К. А. Тасалова, А. Онофрейчука, Р.А. Шепенко, Д. М. Щекина, С. А. Ядрихинского и А.А. Ялбулганова. В части исследования, посвященной административно-правовым аспектам налоговых рулингов, автор опирался на труды таких ученых, как А. Б. Зеленцов, А. В. Демин, И. Ю. Синдеева, Т. С. Красильников, О.В. Кривельская, О.Н. Шерстобоев, Ф. Ф. Яхин, чьи работы позволили сформировать научное представление о понятии и сущности административного акта и административного договора. В ходе исследования договорно-правовых элементов в природе налоговых рулингов диссертант обращался к трудам по договорному праву и теории обязательств: Р. Ш. Салиха, Дж. А. Г. Гриффита, Г. Стрита, а также к общетеоретическим работам, касающимся правовой природы оферты и акцепта. Важную роль в формировании теоретической базы исследования сыграли работы зарубежных ученых, специализирующихся на налоговых рулингах и сравнительном налоговом праве: С. Romano, J. Prebble, A. Sawyer, W. Morawski, Y. Givati, M. Diller, R. Bartes, M. Ellis, Э. Девоса, Н.А. Шугармана, С. Джеймса, А. Норузи, Д. Сколаро, П. Тексье, Т. Гутузы, Д.Е. Остина. В процессе исследования договорных элементов налоговых рулингов автор обращался к трудам в области теории права и сравнительного правоведения, позволяющим осмыслить различия в понимании природы и функций налоговых рулингов в различных правовых системах. Исследование юридической силы и последствий налоговых рулингов опиралось на анализ работ ученых, занимающихся вопросами принципа правовой определенности, защиты законных ожиданий и доктрины эстоппеля в налоговом праве. Для обеспечения комплексного и всестороннего анализа объекта исследования автор также обращался к работам в области административного, финансового и информационного права, что способствовало формированию междисциплинарного подхода к изучению налоговых рулингов как сложного правового института.

Научная новизна исследования заключается в проведении комплексного сравнительно-правового изучения института налоговых

рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии, представляющего собой целостное междисциплинарное исследование данного правового феномена. В рамках работы был разработан оригинальный методологический подход, органично объединяющий диалектический, сравнительно-правовой, историко-правовой и функциональный методы научного познания, что позволило всесторонне раскрыть правовую природу данного института в сравнительно-правовом контексте.

Значимым элементом научной ценности выступает оригинальное исследование эволюции доктрины законных ожиданий в контексте налоговых рулингов, раскрывающее фундаментальную трансформацию теоретико-правовых подходов от их восприятия как односторонних административных актов до признания наличия в них существенных договорных элементов. В диссертации представлено описание юридической конструкции налогового рулинга, что обогащает теоретические представления о структуре и классификации рассматриваемого правового инструмента в современной правовой науке.

В работе комплексно систематизированы существенные признаки налоговых рулингов, договорная природа налоговых рулингов, функциональный потенциал налоговых рулингов, раскрывающий их фундаментальную роль в обеспечении правовой определенности, предупреждении налоговых споров, единообразия правоприменительной практики, стимулировании инвестиционной активности и повышении эффективности налогового администрирования.

По результатам проведенного исследования сформулированы следующие положения, выносимые на защиту:

1. Обосновано, что налоговый рулинг в практике исследуемых государств (Индии, ЮАР и Австралии) представляет собой решение специализированного органа, принимаемое в рамках формальной процедуры, установленной нормативными правовыми актами, которое заблаговременно определяет правовую квалификацию налоговых последствий планируемых или совершенных действий, операций либо право на применение особых налоговых режимов и обладает обязательной силой для органов налогового контроля при соблюдении налогоплательщиком установленных условий.

2. Выявлены и систематизированы четыре основных признака правового института налоговых рулингов:

- нормативно-правовая основа — законодательное закрепление на национальном уровне комплексной системы правовых норм, регулирующих процедуру издания, изменения, отзыва налоговых рулингов, основания и процедуру отказа в их выдаче, структуру, юридическую силу налоговых рулингов, права и обязанности участников правоотношений;

- функциональная специализация уполномоченного органа — закрепление деятельности по выдаче налоговых рулингов в качестве основной функции специализированного подразделения в составе налоговых органов (специально созданного независимого органа), которое обеспечивает последовательность и единообразие применения налогового законодательства;

- превентивная направленность правового воздействия — ориентация на заблаговременное определение налоговых последствий планируемых хозяйственных операций с допустимостью применения к совершенным операциям или сделкам исключительно при условии, что они не являлись предметом налоговой проверки и не находятся на стадии осуществления мероприятий налогового контроля;

- асимметричный характер правовых последствий — обязательность рулинга для налоговых органов при условии следования налогоплательщиком положениям рулинга в период его действия, при сохранении за налогоплательщиком свободы выбора обращения за рулингом и следования его предписаниям;

3. Определены функции налоговых рулингов в системе налогового администрирования: регулятивная (обеспечение правовой определенности), превентивная (предупреждение налоговых споров), унифицирующая (единообразие правоприменительной практики), стимулирующая (стимулирование деловой активности), информационная (формирование правоприменительной практики) и контрольная (противодействие недобросовестным налоговым схемам).

4. На основе сравнительно-правового анализа опыта Индии, Южно-Африканской Республики и Австралии теоретически обосновано, что налоговые рулинги в указанных странах представляют собой правовой механизм согласования публичных и частных интересов, реализующийся через обеспечение правовой определенности налогообложения и снижение правовых рисков участников налоговых отношений.

5. Аргументировано, что налоговые рулинги в странах англосаксонской правовой семьи представляют собой особый вид административного договора, который формируется посредством механизма оферты и акцепта с использованием законодательно установленных форм волеизъявления (явное согласие, молчание, конклюдентные действия) и содержит существенные условия договорного характера (идентификационные, предметные, темпоральные и резолютивные). Договорная природа проявляется в системе взаимных обязательств: налогоплательщик обязуется предоставлять полную информацию и соблюдать условия рулинга, взамен на гарантированное применение согласованного правового режима (квалификация налоговых последствий,

подтверждение налоговых льгот), при этом налоговый орган сохраняет право на одностороннее расторжение рулинга при существенном нарушении налогоплательщиком достигнутых договоренностей либо при изменении законодательства, на основе которого был выдан рулинг, или судебных толкований применимых правовых норм.

6. Обосновано, что в странах англосаксонской правовой семьи встречаются три разновидности налоговых рулингов: частные, публичные и гибридные, каждый из которых обладает специфическими функциональными характеристиками.

Частные рулинги представляют собой индивидуальные правоприменительные акты с ограниченной сферой действия и сроком, характеризующиеся максимальной степенью конкретизации субъектного состава и фактических обстоятельств, выдаваемые на возмездной основе, при этом их институциональное оформление варьируется от квазисудебного органа в Индии до специализированных подразделений налоговых администраций в ЮАР и Австралии.

Публичные рулинги функционируют как инструменты общего действия, обладающие нормативными свойствами в отношении неопределенного круга субъектов налоговых правоотношений, подлежат обязательной публикации и обеспечивают единообразие правоприменительной практики.

Гибридные рулинги образуют промежуточную категорию, синтезирующую элементы индивидуального и нормативного регулирования через механизм распространения конкретизированных правовых позиций на определенные группы налогоплательщиков, финансовые продукты или типизированные экономические операции, выдаются на платной основе преимущественно налоговыми администрациями и подлежат обязательной публикации, что обеспечивает оптимальное соотношение правовой определенности, транспарентности и административной гибкости в системе налогового администрирования.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии концептуальных основ теории налогового администрирования через формирование научных представлений о налоговых рулингах как самостоятельном правовом институте. Полученные результаты расширяют методологический инструментарий сравнительно-правовых исследований в области налогового права и создают теоретическую базу для дальнейшего изучения превентивных механизмов налогового администрирования.

Практическая значимость работы заключается в разработке научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию правового регулирования налоговых рулингов в российской правовой системе. Результаты исследования создают теоретическую и методологическую

основу для внедрения эффективного механизма налоговых рулингов, направленного на повышение качества налогового администрирования и защиту прав налогоплательщиков. Разработанные предложения могут быть использованы при подготовке законопроектов и нормативных актов, регулирующих институт налоговых рулингов в российской налоговой системе. Сформулированные рекомендации по структуре, порядку выдачи и применения налоговых рулингов служат методологической основой для правотворческой деятельности. Материалы исследования применимы налоговыми органами при совершенствовании механизмов налогового администрирования, разработке методических рекомендаций по взаимодействию с налогоплательщиками и внедрении превентивных инструментов разрешения налоговых споров. Материалы диссертации могут быть включены в учебные курсы по налоговому праву, финансовому праву, административному праву в высших учебных заведениях, использоваться при подготовке учебно-методических материалов, написании научных работ и проведении научных исследований.

Степень достоверности исследования обеспечивается комплексным методологическим подходом, сочетанием общенаучных и специально-правовых методов познания, репрезентативностью эмпирической базы и корректностью научного инструментария. Достоверность полученных результатов подтверждается тремя основными группами источников: нормативно-правовыми актами Индии, ЮАР и Австралии, регуливающими институт налоговых рулингов; материалами судебной практики по делам, связанным с налоговыми рулингами; текстами конкретных налоговых рулингов. Научная обоснованность результатов исследования достигнута за счет использования диалектического, сравнительно-правового, историко-правового, формально-юридического, системно-структурного и функционального методов научного познания. Методологический плюрализм позволил всесторонне исследовать институт налоговых рулингов, выявить его существенные характеристики и тенденции развития. Применение методов индукции, дедукции, анализа, синтеза и аналогии обеспечило логическую строгость и непротиворечивость научных выводов. Эмпирическая база исследования включает материалы налоговых органов, экспертные оценки, тексты конкретных налоговых рулингов (CR 2025/7, CR 2025/8, PR 2024/20, PR 2025/1 и др.), судебную практику по делам KWJ Investments Service (Pty) Ltd, Bob Jones University, Belconnen Lakeview, MFK Underwriting и других. Статистический анализ данных о практике выдачи налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях позволил верифицировать теоретические положения и обеспечить высокую степень научной достоверности результатов. Достоверность исследования подтверждается также апробацией основных научных положений на

международных и всероссийских научно-практических конференциях, публикациями в рецензируемых научных изданиях, включенных в перечень ВАК, и соответствием результатов исследования современным теоретическим разработкам в области налогового права, административного права и сравнительного правоведения.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования прошли апробацию в ходе обсуждения на кафедре административного и финансового права Российского университета дружбы народов имени Патриса Лумумбы, а также на научно-практических конференциях и семинарах. Теоретические положения и практические рекомендации, разработанные в ходе исследования, были использованы в учебном процессе в рамках преподавания курса «Налоговое право зарубежных стран» в Российском университете дружбы народов имени Патриса Лумумбы. Отдельные теоретические положения и практические рекомендации, сформулированные в работе, были представлены автором в докладах на следующих научных мероприятиях:

1. Доклад «Рулинги как правовой институт в административном праве» на Международной научно-практической конференции «Административное право и процесс в условиях глобальных вызовов». НИУ ВШЭ, 27.10.2022.

2. Доклад «Анализ системы рулингов в налоговом праве». IV Международный финансово-правовой форум. Тема: «Финансовый суверенитет государства: теория и правовая реальность». Университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 21.02.2023.

3. Доклад «Акты административного толкования налогового права США» на Межвузовской научно-практической конференции «Актуальные проблемы административного, финансового и информационного права в России и за рубежом» (24.03.2023, РУДН).

4. Доклад «Система рулингов как основа цифровой трансформации правоприменения» на Научном круглом столе «Актуальные проблемы науки административного, финансового и международного права». 10.04.2023, юридический факультет Белорусского государственного университета.

5. Доклад «Правовая определенность в налоговых правоотношениях как фактор устойчивого развития» на Международной научной конференции студентов и молодых ученых «Право на пути к устойчивому развитию». 22.04.2023, РУДН.

6. Доклад «Налоговые рулинги как основа устойчивого развития России». X Московский юридический форум «Устойчивое развитие России: правовое измерение». ФАС России совместно с МГЮА, 06.04.2023.

7. Доклад «Институт заблаговременных решений как системный механизм противодействия коррупции» на XII Евразийском

антикоррупционном форуме «Противодействие коррупции: диалектика научного знания». Институт законодательства и сравнительного правоведения, 26.04.2023.

8. Доклад «Рулинги как средство обеспечения правовой определенности в налоговом праве» на XVIII Международной школе-практикуме молодых ученых-юристов. Тема: «Молодежь и право». Институт законодательства и сравнительного правоведения, 05.04.2023.

9. Доклад «Рулинги как инструмент повышения доверия бизнеса к институтам власти» на Международной научно-практической конференции «Доверие к власти: публично-правовые проблемы». НИИ Публичного права Каспийского общественного университета, 09.06.2023.

10. Доклад «Понятие и сущность налогового рулинга». XII Международная научно-практическая конференция «Глобализация, деглобализация и публичное право». РУДН имени Патриса Лумумбы, 10.11.2023.

Структура диссертации. Работа состоит из введения, двух глав (6 параграфов), заключения, списка литературы (258 источников) и двух приложений. Объем – 264 страницы.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, формулируются цель и задачи, раскрывается степень научной разработанности, описывается методологическая, теоретическая и эмпирическая база, излагаются положения, выносимые на защиту, а также приводятся сведения об апробации результатов исследования.

Глава I «Теоретико-правовые основы налоговых рулингов» посвящена концептуальному анализу налоговых рулингов, их правовой природы и договорных элементов, формирующих основу для понимания данного института в контексте англосаксонской правовой семьи.

В первом параграфе «Концептуальные подходы к пониманию налогового рулинга в России и странах англосаксонской правовой семьи» проводится этимологический и семантический анализ термина «advance tax ruling», исследуется его терминологическая вариативность в российской доктрине, включая такие понятия, как «налоговый рулинг», «фискальный рескрипт», «мотивированное мнение» и «предварительное решение». Научно обосновывается терминологическая унификация и предпочтительность использования дефиниции "налоговый рулинг", что обеспечивает концептуальную целостность сравнительно-правового исследования опыта Индии, ЮАР и Австралии. Анализируются доктринальные подходы к определению налоговых рулингов, включая труды К. Романо, М. Эллис, Й. Гивати, подчеркивается их превентивный характер, направленный на снижение налоговых рисков, и юридическая сила, обеспечивающая обязательность для налоговых органов. Рассматривается исторический контекст развития института налогового рулинга в странах англосаксонской правовой семьи и его значение для повышения эффективности налогового администрирования.

Соискателем на основании сравнительно-правового исследования сформулировано авторское определение налогового рулинга.

Во втором параграфе «Налоговый рулинг как юридическая конструкция» на основе анализа трудов зарубежных исследователей (К. Романо, М. Эллиса, Дж. Преббла, Д. Сколаро, Т. Гутузы) и используя достижения российских административистов в изучении юридической конструкции административного акта (А.Б. Зеленцова, А.В. Дёмина, М.А. Шатиной, Ф.Ф. Яхина), налоговый рулинг характеризуется как сложная юридическая конструкция. Применяя метод аналогии с административным актом и опираясь на концепцию А.Б. Зеленцова о девяти элементах юридической конструкции административного акта, проведен системный анализ структурных элементов налогового рулинга.

Установлено, что налоговые рулинги выполняют функцию согласования публичных и частных интересов, обеспечивая правовую определенность для налогоплательщиков и снижая налоговые риски. Исследуется место налоговых рулингов в системе налогового администрирования, их соотношение с нормативными правовыми актами и судебными решениями, а также их роль в предотвращении налоговых споров.

При исследовании юридической конструкции налогового рулинга выявлены существенные признаки института налогового рулинга. Определена дифференцированная правовая природа различных типов налоговых рулингов. Обосновывается, что каждый вид налогового рулинга обладает специфической административно-правовой природой, что находит отражение в различном содержании структурных элементов их юридической конструкции и определяет их место в системе административных актов налогового администрирования.

В третьем параграфе «Договорные элементы в правовой природе налоговых рулингов» исследуются процедуры формирования оферты и акцепта в процессе выдачи налоговых рулингов, подтверждающие их договорную природу. Оферта рассматривается как мотивированный запрос налогоплательщика о выдаче рулинга или рулинг, предложенный налоговым органом по собственной инициативе, а акцепт – как решение налогового органа о выдаче рулинга (или в некоторых юрисдикциях квалифицированное молчание) либо как фактическое применение рулинга налогоплательщиком. Анализируются различия в реализации оферты и акцепта в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии, включая требования к содержанию запроса, сроки рассмотрения и юридические последствия принятия рулинга. Рассматриваются теоретические аспекты договорной природы в работах Р.Ш. Салиха, Дж.А.Г. Гриффита, подчеркивается двусторонний характер взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом, формализованный в процедурах выдачи рулингов. Выявлены особенности договорных элементов в каждой из исследуемых юрисдикций, включая степень обязательности рулингов и их влияние на правоприменительную практику.

Соискатель отмечает, что данный институт представляет собой сложный административно-правовой феномен, сочетающий черты различных видов административных актов в зависимости от их типологии.

Соискателем установлено, что налоговый рулинг выполняет двойственную функцию в системе налогового администрирования: с одной стороны, обеспечивает правовую определенность для налогоплательщиков, позволяя заранее оценить налоговые последствия планируемых действий, с другой стороны, служит инструментом налогового контроля для своевременного выявления потенциально агрессивных схем налоговой

оптимизации. Административно-правовая природа налогового рулинга определяется его ролью в обеспечении баланса между принципами правовой определенности, законности и эффективности налогового администрирования, что способствует формированию доверия между субъектами налоговых правоотношений и созданию условий для добровольного соблюдения налогового законодательства.

Глава II «Особенности отдельных видов налоговых рулингов В Индии, ЮАР и Австралии» посвящена детальному анализу правового регулирования, структуры и функционального назначения различных видов налоговых рулингов в указанных странах.

В первом параграфе «Частные рулинги: понятие, элементы и функции» рассматриваются понятие, структура и функции частных налоговых рулингов, направленных на обеспечение индивидуализированной правовой определенности для конкретного налогоплательщика. Частные рулинги регулируются национальными нормами, определяющими процедуры подачи запроса, выдачи заключения и обжалования решений. Анализируются особенности нормативного регулирования в Индии (Income Tax Act, 1961), ЮАР (Tax Administration Act, 2011) и Австралии (Taxation Administration Act, 1953), включая обязательную уплату государственной пошлины, сроки рассмотрения запросов и механизмы обжалования. Сравниваются подходы к частным рулингам: шведская модель в Индии, ориентированная на формализованные процедуры, и более гибкие подходы в ЮАР и Австралии, допускающие упрощенные механизмы взаимодействия. Подчеркиваются превентивная функция (предупреждение налоговых споров) и регулятивная функция (обеспечение правовой определенности) частных рулингов. Исследуются примеры из правоприменительной практики, включая судебные дела, такие как KWJ Investments Service (Pty) Ltd, иллюстрирующие применение частных рулингов.

Соискателем на основе сравнительно-правового анализа выявлены три принципиально различные модели организации системы частных налоговых рулингов в исследуемых странах англосаксонской правовой семьи. Индийская модель характеризуется созданием обособленного органа (Board for Advance Rulings) с ограниченными квазисудебными полномочиями, южноафриканская и австралийская модели основаны на интеграции функции выдачи рулингов в структуру национальных налоговых служб. Австралийская модель отличается наибольшей институциональной гибкостью, предусматривая различные виды рулингов (включая устные и административные), тогда как южноафриканская модель акцентирует внимание на соблюдении налоговой дисциплины как обязательном условии доступа к институту рулингов.

Автором установлено, что в законодательстве всех трех исследуемых юрисдикций закреплены схожие ограничения предмета частных налоговых рулингов, включающие запрет на определение рыночной стоимости активов, толкование иностранного законодательства и оценку схем, направленных на уклонение от налогообложения. Данные универсальные ограничения свидетельствуют о стремлении к четкому разграничению сферы действия частных рулингов и иных механизмов налогового администрирования, а также о необходимости защиты налоговой базы государства. При этом выявлены различия в законодательной технике закрепления указанных ограничений: от детализированных законодательных перечней в ЮАР до более общих нормативных формулировок в Индии и Австралии.

Во втором параграфе «Публичные рулинги: специфика юридической природы и общая характеристика базовых элементов» исследуется юридическая природа и функциональное назначение публичных налоговых рулингов, направленных на унификацию правоприменительной практики. В ЮАР и Австралии публичные рулинги закреплены в специальных законодательных актах (Tax Administration Act, 2011; Taxation Administration Act, 1953) и адресованы неопределенному кругу субъектов, обеспечивая единообразие применения налогового законодательства. В Индии публичные рулинги фактически отсутствуют. Анализируются базовые элементы публичных рулингов, включая форму их публикации (официальные бюллетени, сайты налоговых органов), юридическую силу и влияние на правоприменительную практику. Рассматриваются доктринальные подходы к публичным рулингам в работах Т. Гутуза, Э. Сойэр, подчеркивается их роль в обеспечении предсказуемости и стабильности налогового администрирования. Приводятся примеры из практики, демонстрирующие влияние публичных рулингов на поведение налогоплательщиков и налоговых органов.

Соискателем на основе проведенного сравнительно-правового исследования доказано, что формализованная система публичных рулингов в ЮАР и Австралии обеспечивает значительно более высокий уровень правовой определенности и предсказуемости налоговой системы по сравнению с Индией, где такой институт отсутствует. Законодательное закрепление статуса, процедур издания и отзыва публичных рулингов создает стабильную среду для налогоплательщиков, что способствует повышению налогового комплаенса и снижению налоговых споров. Аргументировано, что ключевым аспектом эффективности системы публичных рулингов является их обязательность для налоговых органов и правовая защита налогоплательщиков: режимы ЮАР и Австралии предусматривают обязательность публичных рулингов для налоговых органов даже в случаях

неверной интерпретации налогового законодательства, что подтверждается судебной практикой.

В третьем параграфе «Гибридные рулинги: понятие, содержание, перспективы применения» раскрывается специфика гибридных налоговых рулингов, представляющих собой инновационный инструмент налогового администрирования. Гибридные рулинги регулируются специальными нормами, применимыми к определенным категориям налогоплательщиков или видам финансовых операций, и сочетают индивидуализированную правовую определенность частных рулингов с унифицирующим эффектом публичных рулингов. Исследуются их нормативная основа в ЮАР и Австралии, где они применяются для регулирования сложных финансовых продуктов, трансфертного ценообразования и других операций. Анализируются функциональные преимущества гибридных рулингов, включая снижение административной нагрузки, повышение доверия налогоплательщиков и стимулирование экономической активности. Рассматриваются примеры из практики, такие как рулинги для финансовых институтов, иллюстрирующие их эффективность.

Соискателем обосновано, что гибридные налоговые рулинги представляют собой промежуточную форму между публичными и частными рулингами, сочетая конкретность частных рулингов с универсальностью публичных. Раскрыта типология гибридных рулингов, включающая два основных вида: классовые (class rulings) для группы лиц, объединенных общими признаками, и продуктовые (product rulings) для лиц, участвующих в приобретении или использовании конкретных финансовых инструментов. Доказано, что гибридные рулинги имеют обязательную юридическую силу для налоговых органов и служат гарантией для групп налогоплательщиков от негативных последствий при следовании указаниям рулинга, что обеспечивает правовую определенность в налоговых отношениях.

В заключении подводятся итоги исследования, обобщаются основные выводы, подчеркивается их теоретическая и практическая значимость. Формулируются направления дальнейших исследований, включая изучение международных налоговых рулингов, их влияния на глобальное налоговое администрирование и возможности их интеграции в российскую правовую систему.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих работах соискателя:

Научные статьи, опубликованные в журналах из перечня ВАК РФ

1. Надточий М.Д. Налоговые рулинги по законодательству Южно-Африканской Республики // Финансовое право. 2023. № 12. С. 26–29. DOI: 10.18572/1813-1220-2023-12-26-29.
2. Надточий М.Д. Генезис системы налоговых рулингов // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2023. № 4. С. 50–60. DOI: 10.55959/MSU2413-631X-26-14-4-04.
3. Надточий М.Д. Налоговые рулинги по законодательству Индии // Налоги. 2024. № 2. С. 39–44. DOI: 10.18572/1999-4796-2024-2-39-44.
4. Надточий М.Д. Правовая природа налоговых рулингов: правовой акт или административный договор? // Налоговед. 2024. № 8 (248). С. 40–49.
5. Надточий М.Д. Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии // Налоги. 2024. № 4. С. 34–37. DOI: 10.18572/1999-4796-2024-4-34-37.
6. Надточий, М. Д. Налоговые рулинги в системе налогового администрирования: опыт зарубежных стран / М. Д. Надточий, З. В. Макарчук, А. Б. Зеленцов // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. — 2025. — Т. 29, № 2. — С. 365-381. — DOI: 10.22363/2313-2337-2025-29-2-365-381.

НАДТОЧИЙ МИХАИЛ ДМИТРИЕВИЧ

(КАЗАХСТАН)

НАЛОГОВЫЕ РУЛИНГИ В СТРАНАХ АНГЛОСАКСОНСКОЙ ПРАВОВОЙ СЕМЬИ: ОПЫТ ИНДИИ, ЮАР И АВСТРАЛИИ

Диссертация исследует институт налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии в контексте обеспечения правовой определенности в налоговых отношениях. Цель работы — разработка теоретических положений о правовой природе налоговых рулингов и выявление особенностей их регулирования в странах англосаксонской правовой семьи для восполнения пробела в российской правовой науке. Применен комплекс методов: диалектический, сравнительно-правовой, историко-правовой, формально-юридический, системно-структурный и функциональный, позволивший выявить универсальные и специфические характеристики института в трех юрисдикциях. Решенные задачи: определены концептуальные основы налоговых рулингов; систематизированы элементы их юридической конструкции; раскрыты договорные элементы; выявлены особенности регулирования частных, публичных и гибридных рулингов. Научная новизна: первое комплексное сравнительно-правовое исследование в российской науке; обоснование гибридной правовой природы с договорными элементами; разработка функциональной типологии рулингов. Практическая значимость подтверждается возможностью использования результатов при совершенствовании российского налогового администрирования и в образовательном процессе. Результаты апробированы на 14 конференциях в 2022-2023 годах и отражены в 6 статьях в журналах ВАК РФ, включая "Финансовое право", "Налоги", "Налоговед" и др. Работа представляет комплексное исследование, значимое для развития теории налогового администрирования и совершенствования механизмов правовой определенности в налоговых отношениях.

MIKHAIL NADTOCHIY D.
(KAZAKHSTAN)

**ADVANCE TAX RULINGS IN COMMON LAW COUNTRIES: THE
EXPERIENCE OF INDIA, SOUTH AFRICA, AND AUSTRALIA**

The dissertation examines the institution of advance tax rulings in India, South Africa, and Australia in the context of ensuring legal certainty in tax relations. The research objective is to develop theoretical foundations regarding the legal nature of advance tax rulings and identify distinctive features of their regulation in common law countries to address a gap in Russian legal scholarship. A comprehensive set of methods was applied: dialectical, comparative legal, historical-legal, formal-juridical, systemic-structural, and functional approaches, which enabled identification of universal and jurisdiction-specific characteristics of the institution across three jurisdictions. Tasks accomplished: conceptual foundations of advance tax rulings were defined; elements of their legal construction were systematized; contractual elements were revealed; distinctive features of private, public, and hybrid ruling regulation were identified. Scientific novelty: first comprehensive comparative legal study in Russian scholarship; substantiation of hybrid legal nature with contractual elements; development of functional typology of advance rulings. Practical significance is confirmed by the potential application of results in improving Russian tax administration and educational processes. Results were validated at 14 conferences in 2022-2023 and reflected in 6 articles in journals recommended by the Higher Attestation Commission of the Russian Federation, including "Financial Law," "Taxes," "Nalogoved," and others. The work represents a comprehensive study significant for developing tax administration theory and improving mechanisms of legal certainty in tax relations.