

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ
ИМЕНИ ПАТРИСА ЛУМУМБЫ»
(РУДН)

На правах рукописи

ХОХЛОВА

Алина Дмитриевна

**КОНСТИТУЦИОННЫЙ ПРИНЦИП ПОДДЕРЖАНИЯ ДОВЕРИЯ К
ЗАКОНУ И ДЕЙСТВИЯМ ГОСУДАРСТВА В КОНТЕКСТЕ
НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ**

Специальность:

5.1.2. «Публично-правовые (государственно-правовые) науки»

Диссертация

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:

доктор юридических наук
Анциферов Николай Викторович

Москва – 2026

Оглавление

Введение.....	3
ГЛАВА I. Концептуальные основы интерпретации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства	28
§ 1.1. <i>Понятие и генезис принципа поддержания доверия к закону и действиям государства: зарубежные и российский подходы</i>	<i>28</i>
§ 1.2. <i>Позиционирование, содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российского права .</i>	<i>60</i>
ГЛАВА II. Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в налоговом правотворчестве.....	90
§ 2.1. <i>Определенность законодательства о налогах и сборах как основа взаимного доверия общества и государства в налоговых отношениях</i>	<i>90</i>
§ 2.2. <i>Стабильность и разумная предсказуемость правового регулирования налогообложения в России: правовые механизмы и проблемы их реализации</i>	<i>123</i>
ГЛАВА III. Правоприменительная практика по налоговым спорам: стабильность и последствия ее изменения в контексте конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства	164
§ 3.1. <i>Основания формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в контексте принципа поддержания доверия: отечественные и зарубежные подходы</i>	<i>164</i>
§ 3.2. <i>Принцип поддержания доверия и принцип законности: распределение бремени негативных последствий при необоснованности ожиданий из-за ошибочных действий государства</i>	<i>205</i>
Заключение	241
Список использованных источников и литературы	243

Введение

Актуальность темы исследования. Исторически доверие к власти рассматривается как источник ее легитимности и авторитета. Более того, такое доверие в принципе воспринимается в качестве необходимого условия для существования конституционного государства как такового¹.

Доверие выступает основой для диалога власти с обществом, оно требует, чтобы государственная власть слышала население и вовремя реагировала на общественные запросы, а утрата такого доверия способна привести к кризису легитимности даже в развитых демократических системах. В. В. Еремян, например, отмечает, что на Западе многие проблемы возникли из-за того, что власть игнорировала запросы общества, и эти «вопросы, не получившие адекватных ответов или проигнорированные правящими элитами на соответствующем этапе цивилизационного развития»², затем возвращались, подрывая стабильность. Аналогично В. П. Уманская справедливо указывает, что в современных условиях приоритетным становится поиск форм достижения баланса публичного и частного интересов, возрастает роль механизмов, обеспечивающих согласие в обществе. Она подчеркивает необходимость изменения юридических приоритетов и принятия законов, которые реально обеспечат защиту прав граждан и бизнеса при их взаимодействии с государством³. В. В. Комарова пишет, что несмотря на конституционное закрепление доверия, в современной России наблюдается кризис доверия к власти, требующий научного осмысления и стратегии преодоления. При этом предлагается формировать «идеологию доверия» как ключевого ресурса развития, гарантирующего единство общества и власти, и

¹ Кутафин О.Е. Российский конституционализм // М.: Норма, 2008. С. 426.

² Еремян В.В., Еремян Э.В. Кризис «западной» модели либеральной демократии как фактор регресса и деградации общественных отношений (часть II) // Правовая политика и правовая жизнь. 2024. № 3. DOI: 10.24412/1608-8794-2024-3-227-259. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/krizis-zapadnoy-modeli-liberalnoy-demokratii-kak-faktor-regressa-i-degradatsii-obschestvennyh-otnosheniy-chast-ii> (дата обращения: 22.06.2025).

³ Уманская В.П. Баланс публичных и частных интересов в государственном управлении // Федерализм. 2017. № 1. С. 93-104. DOI: <https://doi.org/10.21686/2073-1051-2017-1-93-104>.

подчеркивает, что доверие граждан к государству – залог устойчивого развития, суверенитета и социального прогресса, тогда как утрата доверия ведет к рискам неисполнения законов и угрозе краха государственности⁴. Таким образом, в юридической доктрине признается ценность доверия и необходимость постоянного диалога власти и граждан для его сохранения и осуществления устойчивого государственного строительства.

Отмечая фундаментальное значение доверия между государством и обществом для легитимности публичной власти, В. В. Комарова обоснованно обращает внимание на то, что в Конституции Российской Федерации после реформы 2020 г. взаимное доверие государства и общества приобрело статус конституционно значимой ценности⁵.

При этом доверие рассматривается российским законодателем как количественно измеряемый показатель и выступает ориентиром для органов власти в оценке эффективности государственного управления. Итоги оценки эффективности становятся основой для предоставления межбюджетных грантов, а также стимулируют субъекты Федерации повышать эффективность работы⁶.

Актуальность тематики поддержания доверия применительно к исследуемой сфере обусловлена, во-первых, современными тенденциями развития налоговых правоотношений в России, что охватывает как законотворческий процесс, так и практику налогового администрирования, трансформирующуюся в направлении построения доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Так, например, в «Манифесте ФНС России», принятом в 2022 г., провозглашается, что один из основных принципов современной налоговой

⁴ Комарова В.В. Конституционно-правовая доктрина «доверие» в научной школе российского конституционализма // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2022. № 6 (94). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionno-pravovaya-doktrina-doverie-v-nauchnoy-shkole-rossiyskogo-konstitutsionalizma> (дата обращения: 22.06.2025).

⁵ Там же.

⁶ Хохлова А.Д. Государственное управление и отраслевые политики в XXI веке: политико-правовой анализ / Гришин О.Е., Давыдов В.Н., Попов С.И., Авцинова Г.И., Алексеев С.В., Агоннуде Б.В.Ф., Бочанов М.А., Бурда М.А., Глебов В.А., Гришин В.О., Иванова Е.А., Комиссаренко А.В., Нестерчук О.А., Сковиков А.К., Хохлова А.Д. // Москва. 2024. 2013 с.

политики заключается в формировании взаимного доверия между налогоплательщиками и представителями налоговых органов, предполагающего минимальный процент издержек налогового администрирования за счет создания «среды, в которой служба и налогоплательщики взаимопредсказуемы и доверяют друг другу»⁷. При этом очевидно, что формирование такого доверия требует, кроме прочего, обеспечение стабильности и понятности правил налогообложения, эффективной обратной связи со стороны налоговых органов, разумности и предсказуемости деятельности участников рассматриваемых правоотношений⁸.

Однако налоговая система Российской Федерации на данный момент далека от состояния стабильности, предсказуемости, транспарентности, которые так необходимы для формирования доверия налогоплательщиков к ней: одними из основных проблем налоговой системы Российской Федерации принято считать противоречивое истолкование норм налогового законодательства, его частые изменения, которые определяют необходимость перестройки бизнес-процессов у хозяйствующих субъектов. В России, например, длительное время отсутствовали четкие критерии недобросовестности налогоплательщика, что приводило к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, масштабы которого удалось сократить с рецепцией российской юридической практикой доктрины «деловой цели» в Постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53⁹, принятие которого свидетельствует о стремлении обеспечить предсказуемость правоприменения, что напрямую связано с принципом поддержания доверия

⁷ Манифест ФНС России. Перспектива-2030. / URL: <https://www.novichok89.ru/manifest> (дата обращения: 14.06.2025). Подробнее см.: «100 % доверия и 0 % издержек»: в г. Архангельске презентован Манифест ФНС России // Федеральная налоговая служба [официальный сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn29/news/activities_fts/12313604/ (дата обращения: 25.06.2025).

⁸ Взаимное доверие: новые методы работы налоговой службы повышают платежную дисциплину // Российская газета: официальный сайт. / URL: <https://rg.ru/2023/11/30/reg-pfo/vzaimnoe-doverie.html> (дата обращения: 25.06.2025).

⁹ Хохлова А.Д. Способы противодействия получению необоснованной налоговой выгоды в США и России: оценка эффективности // Глобализация и публичное право: материалы Международной научно-практической конференции. Российский университет дружбы народов. 2019. С. 233 - 240.

к закону и действиям государства (*далее также* – принцип поддержания доверия, принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, принцип поддержания доверия к закону и действиям властей, поддержание доверия и иные производные и синонимичные речевые конструкции). При этом принимаемые в Российской Федерации (*далее также* – РФ) программные положения, описывающие и определяющие налоговую политику государства, не позволяют с разумной долей вероятности спрогнозировать законодательные изменения в сфере налогообложения в краткосрочной, среднесрочной или долгосрочной перспективе¹⁰.

Во-вторых, современные тенденции регулирования отношений в сфере налогообложения характеризуются активным внедрением ИТ-технологий и цифровизацией¹¹, что также создает дополнительные препятствия функционирования механизма обеспечения доверия к государству: отставание темпов развития налогового законодательства от объективно существующей системы информационных и цифровых технологий, рост объема диспозитивного регулирования налоговых отношений и активизацию применения налогово-экспериментального регулирования¹², а также радикальные изменения сферы налогового администрирования, включающие в себя, например, такие новые правовые институты, как «электронный налогоплательщик», использование электронной цифровой подписи, электронный документооборот с налоговыми органами, личный кабинет налогоплательщика, системы риск-категорирования и налоговый мониторинг, активно внедряемые в налоговое законодательство стран Евразийского экономического союза. Однако, как отмечает А. Н. Козырин, любая технологическая новация должна получить адекватное правовое

¹⁰ См., например: Усенков И.А. Правовая политика как фактор стабильности законодательства на примере законодательства о налогах и сборах // *Advances in Law Studies*. 2022. № 2. С. 16 - 20. DOI: <https://doi.org/10.29039/2409-5087-2022-10-2-16-20> (дата обращения: 25.06.2025).

¹¹ Игнатъева Е.Ю. Современные тенденции регулирования правоотношений в сфере налогообложения // *Образование и право*. 2023. № 6. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyye-tendentsii-regulirovaniya-pravootnosheniy-v-sfere-nalogooblozheniya> (дата обращения: 25.06.2025).

¹² См., например: Лютова О.И. Тенденции развития правового регулирования уплаты налога в условиях цифровизации экономики // *Теоретическая и прикладная юриспруденция*. 2024 (2). С. 55 - 61. DOI: <https://doi.org/10.22394/2686-7834-2024-2-55-61>.

регулирование. Правовой вакуум или отставание законодательства от фактических цифровых практик неминуемо приводит к снижению эффективности фискальной политики и предоставляет недобросовестным налогоплательщикам возможность воспользоваться правовыми пробелами для ухода от налогообложения¹³. Иначе говоря, если закон не успевает закрепить новые цифровые процедуры, это подрывает и результативность его администрирования (исполнения), и доверие добросовестных налогоплательщиков (поскольку они видят, что недобросовестные субъекты могут злоупотреблять пробелами и коллизиями в регулировании). Указанные тенденции свидетельствуют о вероятной дальнейшей дестабилизации налогово-правового регулирования, которое должно (но не всегда способно) поспевать за цифровизацией, чтобы сохранять свою эффективность и доверие участников правоотношений, что актуализирует исследования фидуциарных аспектов взаимодействия личности (объединений) и государства в сфере налогообложения, включающих, в частности, правовые механизмы защиты интересов налогоплательщиков – принципы защиты правомерных ожиданий и поддержания доверия к закону и действиям государства.

В-третьих, актуальность темы данной работы обусловлена также необходимостью адаптации международных стандартов доверия в налогообложении к российской правовой системе. Организация экономического сотрудничества и развития подчеркивает, что налоговая определенность является фундаментальной целью, которая обеспечивает стабильность и предсказуемость в глобальной налоговой среде¹⁴, а воспринимаемая справедливость и доверие к власти значительно повышают налоговую мораль, что, в свою очередь, положительно влияет на соблюдение

¹³ Козырин А.Н. Налоговое законодательство государств ЕАЭС и цифровизация налогового администрирования / Козырин А.Н., Ялбулганов А.А. // Закон. 2021. № 4. С. 60 - 66.

¹⁴ Tax certainty and policy implementation // Организация экономического сотрудничества и развития: официальный сайт. / URL: <https://www.oecd.org/en/topics/tax-certainty-and-policy-implementation.html> (дата обращения: 25.06.2025).

налогоплательщиками своих обязанностей¹⁵. При этом доверие к государству зависит в значительной степени от уверенности налогоплательщиков в справедливости налоговой системы как таковой¹⁶. Именно поэтому значение доверия налогоплательщиков к закону и государства сложно переоценить, как и актуальность научных исследований правовой определенности, стабильности и разумной предсказуемости правового регулирования, справедливости правовой системы как важных предпосылок такого доверия.

Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, разрабатываемый в российской практике конституционного правосудия, в том числе на основе зарубежной концепции «законных ожиданий» в дополнение к «классическим» правовым концепциям, на основе которых функционирует механизм защиты прав частных лиц (верховенства права, законности, справедливости), постепенно приобретает роль самостоятельного принципа публичного права, призванного устранить неблагоприятные последствия недостатков правоприменительной деятельности государственных органов в конкретных ситуациях, когда в результате действий такого органа в рамках его административной дискреции пострадало не законодательно закрепленное право частного лица, а его юридически значимый интерес, «ожидание» принятия определенного решения или определенного отношения к нему. Степень обоснованности такого ожидания оценивается судами в контексте обеспечения баланса публичных и частных интересов. При этом критерии такой оценки в настоящий момент не получили системного осмысления ни в российской юридической науке, ни в судебной практике в силу относительной «молодости» принципа поддержания доверия и его принципа-«сателлита» – защиты правомерных ожиданий. Анализ, систематизация и обобщение существующих разрозненных точек зрения представителей научного

¹⁵ Supriyati, & Hapsari, Indah & Nahumury, Joicenda. The influence of trust in the government, perceived fairness, and tax morale on taxpayer compliance: Implications for budget formation // Public and Municipal Finance. 2024. № 13 (2). Pp. 129-139. DOI: 10.21511/pmf.13(2).2024.11.

¹⁶ См., например: Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.10 // СПб. : Изд-во СПбГУЭФ. 1997. 425 с.

сообщества, авторитетных представителей юридической практики в области налогообложения, подходов Конституционного и Верховного Судов Российской Федерации (*далее также* – КС РФ / Суд и ВС РФ соответственно), а также арбитражной налоговой практики представляется особенно актуальным на данном этапе развития отечественного понимания концепции доверия к закону и действиям государства.

Наконец, актуальность работы подтверждается повышением внимания к концепции налогового комплаенса и роли психологических факторов в его осуществлении. Современные исследования показывают, что налоговая культура и налоговый комплаенс как система мер, предпринимаемых налогоплательщиком для выявления и предотвращения налоговых рисков и обеспечения соблюдения законодательства в области налогообложения, находятся в тесной взаимосвязи: осознанная обязанность, которая отражает налоговую культуру индивида и на которую существенное влияние оказывает доверие налогоплательщика к государству и налоговым органам как его представителям, выступает базисом для эффективного налогового комплаенса¹⁷.

В целом, учитывая то, что тема доверия к закону и действиям государства в налоговых правоотношениях представляет собой междисциплинарную область исследований, находящуюся на пересечении конституционного, административного и налогового права, требуется формирование интегративных концептуальных подходов к позиционированию и функционированию исследуемого принципа с учетом специфики сферы налогообложения, чему системного внимания не уделялось.

Степень научной разработанности темы исследования определяется в первую очередь работами зарубежных авторов, посвященными вопросам реализации в практике судов общего права доктрины «законных ожиданий», от которой берет свое начало российский принцип поддержания доверия к

¹⁷ Ильиных С.А. Налоговая культура как условие налогового комплаенса // Известия вузов. Социология. Экономика. Политика. 2024. № 4. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-kultura-kak-uslovie-nalogovogo-komplaensa> (дата обращения: 25.06.2025).

закону и действиям государства. Так, лорд Деннинг (Lord Denning), являясь основоположником доктрины законных ожиданий, впервые употребил в деле *Schmidt v Secretary of State for Home Affairs* понятие «legitimate expectation» и указал, что административный орган может быть обязан предоставить лицу возможность быть выслушанным, если у него есть «правомерное ожидание»¹⁸. Его работы заложили основу для развития процедурных гарантий в административном праве. Пол Крейг (Paul Craig) – ведущий специалист по административному праву Оксфордского университета, – характеризовал правомерное ожидание как один из общих принципов административного права Европейского союза (далее – ЕС) наряду с правовой определенностью¹⁹. Пол Дейли (Paul Daly) в своих работах проанализировал концептуальные основы доктрины законных ожиданий, исследуя условия их возникновения и защиты²⁰. Джейсон Варухас (Jason Varuhas) исследовал применение доктрины законных ожиданий в различных юрисдикциях, анализируя роль знания и доверия в защите правомерных ожиданий²¹. Исследования данного автора фокусируются на процедурных и материальных аспектах доктрины. Дафна Барак-Эрец (Daphne Barak-Erez) – профессор юридического факультета Тель-Авивского университета, рассмотрела природу интересов, защищаемых доктриной законных ожиданий. Ее работы посвящены различию между интересами доверия и ожидания, а также их защите в административном праве²².

Российские научные разработки, посвященные принципу поддержания доверия, защите правомерных ожиданий, представлены исследованиями в

¹⁸ Zahidul I. Legitimate expectation: understanding how a view turned to a principle // Bangladesh Journal of Law. Vol. 9. Pp. 69 - 84.

¹⁹ Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1. С. 181 - 191. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.110>.

²⁰ Daly P. A Pluralist Account of Deference and Legitimate Expectations: Pluralism in Action // Вопросы административного права: официальный сайт Пола Дейли. / URL: <https://www.administrativelawmatters.com/blog/2015/10/23/a-pluralist-account-of-deference-and-legitimate-expectations-pluralism-in-action/> / (дата обращения: 26.06.2025).

²¹ Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK: Hart Publishing. 2017. 365 p.

²² Barak Erez D. The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests. European Public Law. 2005. 11. DOI: 10.54648/EURO2005045.

области конституционного, административного и налогового права, теории права.

Ученые-конституционалисты рассматривают указанный принцип в его соотношении с иными конституционно-правовыми принципами (ценностями), такими как правовая определенность, разумная стабильность законодательства, запрет обратной силы закона, добросовестность деятельности государства, а также в контексте значения данного принципа для легитимности правовой системы в целом. Г. А. Гаджиев, например, в своих работах разграничивает принцип законного ожидания и правовую определенность как конституционно-правовые ценности-принципы, исследует принцип правовой определенности как универсальный и общеобязательный принцип, относящийся к основам конституционного строя²³. В. Д. Зорькин называет принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства важнейшим из принципов правового регулирования. В его работах принцип доверия рассматривается как центральный элемент конституционного правопорядка²⁴. Е. А. Дербышева исследует тесно связанный с анализируемым принципом поддержания доверия принцип правовой определенности, его понятие, различные аспекты, место в системе принципов права²⁵. Одной из наиболее крупных специальных научных работ, посвященных категории доверия в праве, является диссертация на соискание степени кандидата юридических наук Н. А. Арапова, который исследует фидуциарные начала конституционного права, ключевые императивные аспекты принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и условия их обеспечения, основные направления реализации данного принципа в практики российского

²³ Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1. С. 181 - 191. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.110>.

²⁴ Семитко А.П. Человек и власть: принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Российский человек и власть в контексте радикальных изменений в современном мире: материалы XXI российской научно-практической конференции (с международным участием). Екатеринбург, 12 - 13 апреля 2019 года // Екатеринбург: Изд-во: Автономная некоммерческая организация высшего образования «Гуманитарный университет». 2019. С. 199 - 212.

²⁵ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. 238 с.

конституционного правосудия. В. В. Комарова также анализировала конституционные аспекты категории «доверия»²⁶.

Кроме того, внимания заслуживают труды А. Н. Кокотова, который рассматривает проблемы соотношения доверия, недоверия и права, определяя место доверия и недоверия в правовых отношениях как внешних факторов воздействия на право, оценивает доверие как критерий конституционно-правовой оценки социальной действительности²⁷.

К. В. Давыдов в своем диссертационном исследовании изучает охрану доверия (законных ожиданий) и правовую стабильность²⁸ в системе административно-правовых принципов, уделяя внимание историческому развитию данной концепции в зарубежных правовых системах, особенностям его имплементации в национальное право и корреляции с различными ветвями власти.

Таким образом, степень научной разработанности темы доверия к закону и действиям государства в целом характеризуется высоким уровнем теоретического обоснования базовых концепций в зарубежной науке и активным, пусть на данный момент и лишенным системности, развитием российских исследований в конституционно-правовом, административно-правовом и теоретико-правовом аспектах. Зарубежная доктрина, представленная работами Лорда Деннинга, Пола Крейга, Хартмута Маурера и других ученых, создала концептуальную основу для понимания принципов защиты доверия и законных ожиданий. Российская наука, опираясь на труды Г. А. Гаджиева, В. Д. Зорькина, Н. А. Арапова, К. В. Давыдова, А. Н. Кокотова, анализ правоприменительной практики, развивает

²⁶ См., например: Комарова В.В. Доверие как правовая категория: конституционные аспекты // Образование и право. 2023. № 11. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/doverie-kak-pravovaya-kategoriya-konstitutsionnye-aspekty> (дата обращения: 22.06.2025); Комарова В.В. Конституционно-правовая доктрина «доверие» в научной школе российского конституционализма // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2022. № 6 (94). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionno-pravovaya-doktrina-doverie-v-nauchnoy-shkole-rossiyskogo-konstitutsionalizma> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁷ Кокотов А.Н. Доверие. Недоверие. Право: монография // Москва : Норма : ИНФРА-М. 2023. С. 43. / URL: <https://znanium.ru/catalog/product/2000849> (дата обращения: 26.06.2025). Режим доступа: по подписке.

²⁸ Давыдов К.В. Административные процедуры: концепция правового регулирования: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 // Нижний Новгород. 2020. С. 166.

собственную доктрину конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

Между тем налогово-правовой аспект анализируемого принципа представляется явно недостаточно изученным в отечественной юридической науке и крайне противоречиво реализующимся в российской юридической практике. Представители юридического сообщества (А. А. Артюх, Д. Г. Антонов, А. В. Брызгалин), специализирующиеся на вопросах налогообложения, публикуют многочисленные, но, зачастую, ситуативно обусловленные мнения, оценивающие реализацию правоприменительными органами принципа защиты правомерных ожиданий налогоплательщика, правовые позиции Конституционного Суда РФ по налогово-правовым делам, в которых Суд ссылается на принцип поддержания доверия к закону и действиям государства.

Научных трудов, комплексно описывающих ключевые аспекты, основные элементы, механизмы реализации, проблемы и противоречия применения государственными органами принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, как и работы, специально ориентированные на изучение проблематики реализации данного принципа в заявленном в контексте (в контексте конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы) в настоящий момент в российской юридической науке фактически не представлены.

Объектом исследования выступает конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства как инструмент защиты юридически осознаваемых интересов частных лиц – налогоплательщиков – во взаимоотношениях с государством в лице законодателя и правоприменителя.

Предмет исследования – теоретико-исторические основы становления и развития конституционного принципа доверия к закону и действиям государства, ключевые аспекты интерпретации содержания рассматриваемого и родственных ему принципов в зарубежных и российской правовых системах,

включая практику Конституционного и Верховного Судов РФ, а также механизмы и проблемы применения российскими судами принципа в разрешении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Цель исследования состоит в выявлении потенциала и определении механизмов реализации конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства как инструмента защиты правовых ожиданий налогоплательщиков, нарушенных предшествующими действиями государственных (законодательных и исполнительных) органов и их должностных лиц.

Цель исследования предопределила следующие **задачи исследования**:

- 1) определить теоретические основы и исторические предпосылки формирования доктрины законных ожиданий как прототипа российского конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, ее соотношение с отечественной интерпретацией правомерных ожиданий;
- 2) установить место принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российских общеправовых и отраслевых принципов;
- 3) выявить содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства;
- 4) раскрыть значение правовой определенности налогового регулирования как основы доверия к налоговому закону и определить основные факторы неопределенности актов законодательства о налогах и сборах, подрывающие доверие налогоплательщиков к тексту закона;
- 5) определить основные правовые механизмы обеспечения разумной стабильности и предсказуемости налогового регулирования как условия доверия к налоговому закону и недостатки их функционирования, препятствующие реализации принципа поддержания доверия к закону;
- 6) путем анализа российской и зарубежной правовой доктрины и практики сформулировать юридически уважительные основания

формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в результате действий правоприменительных, в частности, судебных и налоговых, органов;

7) выявить возможные механизмы распределения бремени негативных последствий, возникающих вследствие формирования необоснованных ожиданий налогоплательщиков в результате ошибочных действий правоприменительных органов.

Научная новизна исследования определяется комплексным междисциплинарным подходом к изучению механизма реализации конституционного принципа поддержания доверия в сфере налогового права. В отличие от зарубежных правовых культур и, в частности, правовых систем англосаксонской правовой семьи, элементы анализируемого принципа в Российской Федерации выявляются как в отношении законотворческой деятельности, так и в отношении правоприменения. Автор анализирует теоретические противоречия и проблемы практической реализации концепции правомерных ожиданий налогоплательщиков, предлагает алгоритм ее применения для разрешения споров с налоговыми органами, позволяющий нивелировать некоторые из выявленных проблем.

Особую научную значимость в этой связи представляет исследование рассматриваемого принципа в контексте идеи добросовестности налогового администрирования, которая была сформулирована Верховным Судом РФ в 2018 г.²⁹ и определяет рамки деятельности налоговых органов, при выходе за которые нарушается баланс частных и публичных интересов субъектов налоговых правоотношений³⁰. В настоящей работе впервые предпринята попытка комплексного исследования концепции добросовестности налогового администрирования в контексте принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, проанализирован и систематизирован ряд

²⁹ Кукушкин Д.С. Принцип добросовестности налогового администрирования. Сравнительно-правовой анализ концепций России и ОЭСР // Налоги № 01/2025. DOI: 10.18572/1999-4796-2025-1-40-43. / URL: <https://lawinfo.ru/articles/9492/princip-dobrosovestnosti-nalogovogo-administrirovaniya-sravnitelno-pravovoi-analiz-koncepcii-rossii-i-oesr> (дата обращения: 25.06.2025).

³⁰ Палатин А.В. Добросовестность налогового администрирования // Палата адвокатов Нижегородской области: официальный сайт. / URL: <https://apno.ru/press-tsentr/publikatsii/46865-dobrosovestnost-nalogovogo-administrirovaniya> (дата обращения: 25.06.2025).

судебных актов в целях выявления ключевых проявлений недобросовестного поведения налоговых органов, противоречащего правомерным ожиданиям частных лиц и пресекаемого со стороны судов.

Научная новизна проявляется также в проведенном анализе, систематизации значительного объема эмпирического материала, касающегося различных аспектов доверия налогоплательщиков к государству, и формулировании обобщающих выводов, что имеет практическое значение для дальнейшего совершенствования законодательного регулирования налоговых правоотношений.

Научная новизна исследования подробно раскрывается в **положениях, выносимых на защиту.**

1. Доверие к закону и действиям государства в правовом демократическом государстве обеспечивается посредством реализации его фундаментальных характеристик, таких как верховенство права, приоритет прав и свобод человека и гражданина, взаимная ответственность общества и государства, инструментально отраженных в конституционных принципах правовой определенности, законности, недопустимости обратной силы закона, недискриминации и прочих. Только полноценная реализация соответствующих конституционных принципов обеспечивает поддержание доверия, в связи с чем в российской правовой практике получил распространение подход фактического отождествления принципа поддержания доверия к закону и действиям государства с иными традиционно выделяемыми конституционными принципами (отдельными или совокупности), применительно к чему он зачастую выступает не в самостоятельном качестве как обладающий конкретным правоприменительным потенциалом, а как элемент целеполагания.

2. В поисках самостоятельного (инструментального) значения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства автор приходит к тому, что значение это заключается в основании для правового реагирования, каковым является само по себе нарушение доверия (состоящее

в несоответствии деятельности государства разумным ожиданиям субъектов правоотношений). Нарушение доверия граждан к закону и действиям государства происходит в момент, когда юридически осознаваемый интерес (правовые ожидания), порожденный официальными действиями государства в предшествующий момент, опровергается официальными действиями в последующий момент. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в этом значении восполняет выявившуюся недостаточность правового воздействия вышеуказанных конституционных принципов для достижения целей правового государства.

3. Принцип поддержания доверия имеет двухуровневую структуру требований, очерчивающих объем данного принципа. Первый уровень (доверие к закону) охватывает требование к качеству актуального регулирования. Второй уровень (доверие к действиям государства) характеризует действия правотворческих органов по формированию регулирования и правоприменителей по реализации такого регулирования. При этом полноценная реализация соответствующих требований на одном из уровней не способна компенсировать дефекты, допущенные на другом уровне.

4. Ситуации нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства обоснованно подразделять на следующие:

- а) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) – опровергнуты законодателем (иным правотворческим субъектом);
- б) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) – опровергнуты правоприменителем;
- в) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) и правоприменителем – опровергнуты правоприменителем.

5. Правовые ожидания в налоговых правоотношениях в зависимости от степени определенности оснований их возникновения предлагается подразделять на:

абстрактные (правомерные ожидания) – общие тенденции правовой практики, основанные на основополагающих конституционных принципах правового, демократического, социального государства, которые формируют ожидания справедливости правоприменения, отсутствие судебного и административного формализма и произвола, квалифицированное правоприменение при исследовании всех фактических обстоятельств, независимость судов и неотвратимость ответственности за должностные правонарушения, совершаемые представителями государства;

казуальные: (а) нормативно обусловленные ожидания, сформированные действиями или бездействием (попустительством) налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика, косвенно демонстрирующими их оценку правильности уплаты налога; письменными разъяснениями и решениями по итогам мероприятий налогового контроля, прямо отражающими правовую позицию уполномоченных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и иного отраслевого законодательства, влияющего на правовой статус налогоплательщиков, их права и обязанности; судебной практикой по определенным категориям налоговых споров; а также (б) собственно законные ожидания, основанные непосредственно на правовом регулировании, в т. ч. на разумной и юридически обоснованной, т. е. не опровергнутой прямыми заявлениями компетентных органов интерпретации закона самими участниками правоотношений.

6. Создаваемые государством факторы, провоцирующие возникновение у налогоплательщиков нормативно обусловленных (включая законные) ожиданий, предлагается классифицировать в зависимости от субъекта:

- законодателя (иного правотворческого органа): проявляющиеся в нормах закона (подзаконного нормативного правового акта);
- правоприменителя: заключающиеся в письменных разъяснениях, воспринятых или способных быть воспринятыми

налогоплательщиком, устоявшейся судебной или административной практике, предшествующем поведении налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика (в ходе мероприятий налогового контроля), включая их бездействие.

При этом правотворческие факторы в любом случае первичны, поскольку невозможно рассматривать правоприменительные факторы – толкование закона – без самих положений закона.

Указанные факторы в зависимости от их адресности обоснованно подразделять на:

- адресованные неопределенному кругу лиц: непосредственно правовое регулирование (положения законодательства), а также его интерпретация правоприменительными органами, включая письменные разъяснения законодательства, направленные компетентными органами по запросу третьего лица, опубликованные в открытых источниках и адресованные неопределенному кругу лиц, судебная практика на различных уровнях;
- адресованные конкретному налогоплательщику: письменные разъяснения, направленные налогоплательщику в ответ на его собственный запрос о предоставлении информации, мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга, действия налогового органа в отношении конкретного налогоплательщика, отражающие оценку инспекцией законности его действий (принятие без замечаний налоговой декларации, уведомления о применении специального режима налогообложения, положительное решение о предоставлении налоговой льготы или налогового вычета, акт и решение, выносимые по результатам налоговой проверки, и т. д.), длительное бездействие налоговых органов в отношении

поданных налогоплательщиком налоговых деклараций или отчетности, отсутствие запросов объяснений или дополнительной информации от налогоплательщика, отказ налоговых органов от ответов на запросы налогоплательщиков или предоставление неконкретных разъяснений, которые вынуждают налогоплательщика применять ошибочное толкование и формируют ожидания признания допустимости такого толкования закона, заключенное с органом государственной власти инвестиционное соглашение о предоставлении налоговой льготы (например, соглашение о защите и поощрении капиталовложений).

7. В российской правовой системе сформировались следующие элементы правового механизма, обеспечивающего поддержание доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства через защиту их от недобросовестных действий представителей государства:

- 1) нормативный: в Налоговом кодексе РФ (*далее также* – НК РФ) предусмотрены специальные нормы, которые освобождают от налоговой ответственности и уплаты пеней в случае, если налогоплательщик следовал письменным разъяснениям финансовых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, и это привело к нарушению им законодательства;
- 2) правоприменительный: судебная практика на различных уровнях, поддерживающая добросовестное налоговое администрирование, призванное обеспечивать правомерные ожидания налогоплательщиков, и не допускающая недобросовестное поведение налоговых органов, формирующее нормативно обусловленные ожидания частных субъектов, а впоследствии опровергающее их. К ключевым проявлениям такого недобросовестного поведения налоговых органов, нарушающего

принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, следует относить: уклонение уполномоченных органов от дачи разъяснений по запросам налогоплательщиков; перенаправление их к другому государственному органу со ссылкой на недостаточную компетенцию в вопросах отраслевого законодательства; предоставление формально составленных ответов на запросы налогоплательщиков; предоставление противоречивых разъяснений в ответ на конкретные запросы налогоплательщиков; принятие решений в отношении налогоплательщика, противоречащих опубликованным для неопределенного круга лиц письменным разъяснениям законодательства о налогах и сборах (при условии идентичности ситуации налогоплательщика обстоятельствам, по которым были даны общие разъяснения) – налогоплательщик может сообщить в вышестоящий налоговый орган, если опубликованные на сайте Федеральной налоговой службы (далее также – ФНС) России письма не применяются инспекцией; совершение действий в рамках налогового администрирования конкретного налогоплательщика, противоречащих ранее изложенным налоговым органом правовым позициям в виде направленных им письменных разъяснений или мотивированного мнения в адрес данного налогоплательщика, либо принятие противоречащих друг другу решений в ходе мероприятий налогового контроля одного и того же лица; отступление налоговым органом от устоявшейся практики взаимодействия с налогоплательщиком, способной создать у последнего ожидания в отношении неизменности его статуса как добросовестно и полностью исполнившего налоговую обязанность (к такой практике относится недобросовестное игнорирование налоговым органом собственных правомочий, предоставленных ему для осуществления налогового контроля и

получения информации от налогоплательщиков (злоупотребление правами и уклонение от исполнения обязанностей), попустительство, косвенно демонстрирующие оценку налоговым органом правомерности действий налогоплательщика); процедурные нарушения, пренебрежение требованиями осмотрительности и разумности со стороны налогового органа, формирующие у налогоплательщика ожидания определенных последствий таких действий, предусмотренных правовым регулированием.

8. Одной из тенденций развития механизма реализации принципа правомерных ожиданий является его нормативизация путем установления последствий ошибочности действий государственных органов, которые послужили факторами их формирования. Однако такое регулирование носит фрагментарный характер, что затрудняет его практическое применение, так как позволяет правоприменителю реализовывать крайне ограничительный подход к реализации своих функций и избегать действий, способных сформировать правомерные ожидания у налогоплательщиков, и в определенной степени нивелирует значение данного принципа в рамках налоговых правоотношений.

9. Выявлены ограничительные критерии защиты правовых ожиданий, применяемые в российской судебной практике:

- а) явность формирования ожиданий;
- б) разумность и предусмотрительность налогоплательщика;
- в) приоритет особо значимого публичного интереса (недопустимость формирования ожиданий на основе явно ошибочного толкования закона государственным органом).

Вместе с тем в отсутствие системности в определении и применении судами ограничивающих защиту правомерных и нормативно обусловленных ожиданий критериев, налогоплательщики лишены стандартизированных гарантий защиты доверия.

10. В целях формализации оценки очевидности ошибок правоприменительных органов налогоплательщиками и судами, ограничения свободы усмотрения судов при определении степени разумности и добросовестности налогоплательщика с учетом требований к их «профессиональности», ограничения возможности недобросовестных налогоплательщиков злоупотреблять ошибками правоприменителя, дифференциации степени ответственности компетентных органов за исходящие от них разъяснения законодательства предлагается два алгоритма к установлению сформированности правовых ожиданий в налоговых отношениях, основанных на критериях соотношения с содержанием регулирования (явности непротиворечия); адресности действия государства, профессионализма налогоплательщика.

Первый базируется на дифференциации абстрактных и конкретных факторов формирования ожиданий. Для абстрактных факторов действует подход «регулирование-правоприменение», состоящий в последовательной оценке налогоплательщиком наличия оснований в законе для предложенного правоприменительным органом толкования и соответствия данного толкования фактически сложившейся в деятельности налогоплательщика ситуации с учетом фактора профессионализма налогоплательщика, значение которого определяется применительно к конкретной налоговой ситуации. Для конкретных факторов – «только правоприменение», который предполагает констатацию формирования ожиданий по факту разъяснения.

Второй подход составляет «тест добросовестной разумности», который предполагает дополнительно формализованную дифференциацию налогоплательщиков по степени профессионализма на три группы («простой», «обычный», «сложный»). При этом соответствующий статус налогоплательщика, при сохранении распределения факторов формирования ожиданий на абстрактные и конкретные, непосредственным образом влияет на констатацию сформированности правовых ожиданий в общей логике: чем выше статус, тем больше условий предъявляется для такой констатации.

Оба алгоритма (подходы «регулирование–правоприменение» / «только правоприменение» и «тест добросовестной разумности налогоплательщика») представляют собой различные по степени детализации и балансированию механизмы, но оба повышают степень определенности при реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в контексте налоговой обязанности.

Теоретическую основу исследования составили концепции и идеи, изложенные в работах отечественных и зарубежных ученых в сфере конституционного, налогового, административного и финансового права, теории права, международного права, а именно С. С. Алексеева, Н. А. Арапова, Г. А. Гаджиева, К. В. Давыдова, Д. И. Дедова, А. В. Демина, Е. А. Дербышевой, С. В. Запольского, В. М. Зарипова, И. А. Ильина, А. Н. Козырина, В. В. Комаровой, А. Н. Кокотова, М. Г. Кошкина, Л. В. Кравчинского, И. И. Кучерова, М. Т. Оспанова, С. Г. Пепеляева, А. Смиа, Ю. В. Старых, Д. В. Тютин, Д. Харриса, А. И. Худякова, А. М. Эрделевского, С. А. Ядрихинского.

Нормативная основа исследования включает источники конституционного и налогового права Российской Федерации.

Эмпирическая основа исследования представлена правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, актами Верховного Суда и иных судов Российской Федерации, решениями международных судов, которые развивали концепцию защиты ожиданий в том или ином виде, а также судебными прецедентами ряда правовых систем стран англосаксонской правовой семьи, в которых была впервые описана и применена для разрешения спора доктрина законных ожиданий – прообраз исследуемого конституционного принципа.

Методологическая база исследования включает в себя общефилософские, общенаучные, частно-научные и специально-юридические методы. *Диалектический метод* как основной общефилософский подход позволил рассмотреть доктрину законных ожиданий в ее динамике, начиная

от зарождения ее в англосаксонской правовой семье через взаимодействие с континентальными правовыми концепциями правовой безопасности (Франция), защиты доверия (Германия) вплоть до появления российской интерпретации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства.

С помощью такого общенаучного метода, как *анализ* удалось выявить два ключевых аспекта, определяющих объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в его понимании Конституционным Судом Российской Федерации – законотворческий и правоприменительный аспекты, определить составные элементы данного принципа в отношении каждого из аспектов. Посредством *системного и структурно-функционального методов* в работе было рассмотрено позиционирование и взаимодействие принципа поддержания доверия к действиям властей в системе общеправовых и отраслевых принципов российской правовой системы. Посредством *обобщения* были сформулированы основные выводы по итогам изучения всех элементов указанного принципа и выявления проблем и неэффективности его реализации.

Формально-юридический метод позволил определить содержание и правовую природу юридических понятий, составляющих элементы принципа поддержания доверия к закону и действиям государства (правовая определенность, стабильность правового регулирования, добросовестное налоговое администрирование и др.), выявить их признаки посредством анализа законодательного массива и правоприменительной практики.

Историко-правовой метод был применен для исследования исторических предпосылок возникновения и особенностей становления доктрины законных ожиданий, а благодаря *сравнительно-правовому методу* удалось сопоставить зарубежное толкование правовых концепций, аналогичных по содержанию анализируемому принципу (законных ожиданий, правовой безопасности, охраны доверия), выявить их общие и особенные черты.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. *Теоретическое значение* исследования состоит в систематизации теоретических воззрений на содержание конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, комплексной проработке всех его проявлений в налоговых правоотношениях, выявлении основных дисфункций его реализации при разрешении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами и определении причин таких дисфункций. *Практическое значение* заключается в предложенных механизмах, позволяющих смягчить негативные последствия нарушения принципа поддержания доверия налогоплательщиков к налоговому закону и действиям государства в лице уполномоченных органов, в частности, в предложенном алгоритме действий налогоплательщика – т. н. «добросовестной разумности» налогоплательщика. Алгоритм предполагает совершение налогоплательщиком ряда действий, позволяющих исключить формирование обоснованных, но неправомерных ожиданий ошибочными действиями (разъяснениями, практикой) налоговых и иных уполномоченных органов и более справедливо распределить бремя негативных последствий между властным субъектом и частным лицом в подобной ситуации.

Достоверность результатов исследования обеспечена применением методов научного познания, позволивших провести анализ нормативных правовых актов, правоприменительной практики Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Европейского суда по правам человека, российских арбитражных судов, практики судов общего права, обстоятельное изучение и критическую оценку юридической литературы.

Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре конституционного права и конституционного судопроизводства юридического института ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы».

Положения, вынесенные автором диссертационной работы для защиты, прошли апробацию в научной и практической юридической деятельности и

отражены в трех научных статьях, опубликованных в журналах, входящих в перечень ведущих научных изданий, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования Российской Федерации.

Структура диссертации включает введение, три главы, заключение и перечень использованных источников и литературы.

ГЛАВА I.

Концептуальные основы интерпретации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства

§ 1.1. Понятие и генезис принципа поддержания доверия к закону и действиям государства: зарубежные и российский подходы

Право постоянно меняется, поскольку оно стремится быть инструментом, формирующим реальность. В свою очередь изменение права влечет за собой трансформацию общественных отношений, а вместе с этим меняются полномочия и обязанности субъектов права. В процессе развития права как явления не являются редкими случаи, когда традиционные правовые механизмы, концепции, институты становятся не способны разрешить конфликтную ситуацию, так как отстают в своем содержании от регулируемых ими общественных отношений. В таких ситуациях, как отмечается, «приходится задействовать научный или доктринальный потенциал, обращаться к общеправовым принципам, праву справедливости»³¹ для создания более актуальных правовых механизмов, концепций и институтов

Кроме того, развитие правовой системы должно сопровождаться усилением конституционных гарантий прав граждан, что способствует укреплению доверия к закону. Как отмечает В. П. Уманская, доктрина прав человека не стоит на месте: она развивается под влиянием социальных и экономических изменений, и обоснована необходимость конституционного закрепления дополнительных гарантий защиты прав граждан. Конституционные ценности, идеи и принципы при этом выступают фундаментом, обеспечивающим необходимые условия для дальнейшего развития прав человека и правовой реальности. Проще говоря, Конституция

³¹ Ядрихинский С.А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях // Российский журнал правовых исследований. 2018. Т. 5. № 4 (17). С. 76 - 84. DOI: 10.17816/RJLS18447.

должна постоянно подтверждать и расширять гарантии прав, тогда граждане воспринимают государство как правовое и заслуживающее доверия, ощущая защищенность своих свобод.

Одной из концепций, возникших как ответ правовой системы на вызовы развития общественных отношений, концепцией, дополняющей и совершенствующей правовой механизм защиты прав частных субъектов в отношениях с публичной властью, является идея **юридически обязывающего доверия**. В отечественной юридической науке предпринимаются попытки теоретически осмыслить «доверие» именно как правовую категорию. В частности, В. В. Комарова рассматривает его в системе конституционных ценностей и обосновывает, что термин «доверие» отвечает признакам правовой категории: обладает особой нормативной значимостью (закреплен в Конституции РФ и других актах), имеет доктринальную и нормативную историю формирования, носит межотраслевой характер на основе своего конституционного содержания. Следовательно, доверие может рассматриваться как системообразующая правовая категория, фундаментальная для всей правовой системы³².

Доверие в теории права воспринимается в качестве основы функционирования правовой системы: так, И. А. Ильин писал, что «государство по своей идее есть живая система всеобщего доверия»³³. По мнению некоторых исследователей, право как явление стремится компенсировать недостаток доверия между обществом и публичной властью, которое, в свою очередь, является необходимым условием государственного строительства и устойчивого развития любого государства³⁴: «право как разумное, осознанное начертание норм поведения предстает как ответ на возрастание потребности в доверии и вместе с тем как замена самого доверия.

³² Комарова В.В. Доверие как правовая категория: конституционные аспекты // Образование и право. 2023. № 11. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/doverie-kak-pravovaya-kategoriya-konstitutsionnye-aspekty> (дата обращения: 22.06.2025).

³³ Ильин И.А. О сущности правосознания // Подготовка текста и вступительная статья И.Н. Смирнова // М. : «Рарогъ», 1993. С. 208.

³⁴ См., например: Ильин И.А. О сущности правосознания / Подготовка текста и вступительная статья И.Н. Смирнова // М. : «Рарогъ», 1993. 235 с.

Доверие и право – антиподы, так как выполняют одну и ту же функцию при различии форм деятельности, но оба фундированы на потребности в доверии и возникают как ответ на нее»³⁵.

Состояние доверия – такое состояние, в котором лицо полагает, что субъект доверия не станет действовать вопреки интересам доверяющего. Отношения доверия предполагают возможность недоверия, а именно вариативность поведения субъекта, которому доверяют, то есть представитель государства (государственный орган или должностное лицо) без существенных негативных последствий может поступить иначе (не связан нормативно закрепленной установленной процедурой, порядком действий), но поступает в интересах доверяющего лица. Именно эта особенность отличает доверие как правовую категорию от, например, принципа законности, который прежде всего направлен на защиту юридически закрепленных прав частных лиц, которым корреспондируют обязанности субъектов публичной власти.

Таким образом, в российской правовой доктрине и законодательстве признается ценность доверия между обществом и государством, что выражается в конституционном принципе поддержания доверия к закону и действиям государства, на протяжении более чем двадцати пяти лет разрабатываемом в практике Конституционного Суда РФ.

Отправной точкой реализации и становления принципа поддержания доверия к закону и действиям государства является правовая позиция КС РФ, в делах о сохранении ранее приобретенных прав на меры социальной поддержки в случае изменения норм закона впервые сформулировавшего данный принцип и закрепившего его как цель деятельности органов власти, предусматривающую разумную стабильность правового регулирования, недопустимость произвольных изменений законодательства и необходимость переходных периодов при новеллах.

³⁵ Шевцов С.П. Метаморфозы права. Право и правовая традиция / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики» // М. : Изд. дом Высшей школы экономики. 2014. С. 201.

При этом данный принцип не является разработкой исключительно российской правовой доктрины и практики, а берет свое начало от зарубежных концепций. Так, например, сам КС РФ признает, что принцип поддержания доверия к закону и действиям государства³⁶ во многом схож с принципом защиты законных ожиданий, разработанным зарубежной юридической практикой. Концепция ожиданий, которые обусловлены законом и действиями государства, знакома российской правовой доктрине и практике и прочно связывается с принципом поддержания доверия к действиям властей, выступает ключевым и эмпирически измеримым его элементом: *соответствие между исходящими от государства правовыми обещаниями и ожиданиями общества и есть состояние доверия, которое необходимо поддерживать.*

Тесная связь доверия и ожидания отмечается и многими иностранными исследователями: Л. Хосмером (доверие как «оптимистическое ожидание»³⁷), Д. Левисом (D. Levis) и А. Вейгертом (A. J. Weigert) (доверие как «уверенное ожидание»³⁸), Ф. Фукуямой (доверие как «ожидание правильного, честного поведения»³⁹).

В целях определения соотношения и взаимодействия ожиданий и доверия как правовых категорий обратимся к анализу зарубежного опыта применения правовых принципов, по своему содержанию выступающих прототипами и аналогами российского принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, а именно, законных ожиданий (Великобритания), охраны доверия (Германия), правовой безопасности (Франция).

³⁶ Информация Конституционного Суда Российской Федерации «Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)» (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 19.10.2021) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.05.2025). Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

³⁷ Купрейченко А.Б. Психология доверия и недоверия. М. : Изд-во «Институт психологии РАН». 2008. С. 31.

³⁸ Levis D., Weigert A.J. Social atomism, holism, and trust // The sociological quarterly. 1985. Vol. 26. n. 4. P. 455 - 471.

³⁹ Fukuyama F. Trust: Social Virtues and the Creation of Prosperity. N.Y. : Free Press, 1995. P. 26.

Законные ожидания – принцип публичного права, который в некоторых обстоятельствах ограничивает способность государственного органа действовать в противоречии с ожиданиями лица относительно того, как орган будет осуществлять свои полномочия в конкретной ситуации или случае, если эти ожидания разумно основаны на заявлении органа или его последовательной практике в прошлом. Законные ожидания по своей природе призваны защищать права частного субъекта, по определению находящегося в более уязвимом положении, во взаимоотношениях с органами государственной власти, когда последние хотя и не нарушают своими действиями юридически закрепленные права и свободы, однако осуществляют свои дискреционные полномочия недобросовестным образом.

Доктрина законных ожиданий была разработана и применена⁴⁰ в 70-х гг. XX века Апелляционным судом Англии и Уэльса в деле *Schmidt v. Secretary of State for Home Affairs* (1969)⁴¹ и впоследствии получила свое развитие в юридической практике стран англосаксонской правовой семьи: «основной принцип справедливости заключается в том, что законные ожидания не должны нарушаться. <...> Защита законных ожиданий лежит в основе конституционного принципа верховенства права, который требует регулярности, предсказуемости и определенности в отношениях правительства с общественностью»⁴².

В упомянутом деле судья лорд М. Р. Деннинг впервые указал, что в случае, когда выданное иностранному лицу на определенный срок разрешение на въезд в Соединенное Королевство было аннулировано до истечения этого срока, данное иностранное лицо должно иметь возможность обратиться с заявлением об оспаривании такого решения, поскольку оно вправе законно ожидать, что может находиться на территории Соединенного Королевства

⁴⁰ Для целей настоящей работы под термином «доктрина» понимаются теоретически обоснованное положение, принцип, научный взгляд на проблему, руководящая идея. Здесь и далее по тексту термины «доктрина», принцип и «концепция» употребляются как синонимичные.

⁴¹ *Schmidt v Home Office* [1969] 2 Ch. 149.

⁴² De Smith S. Alexander, Jeffrey Lionel Jowell, and Harry Kenneth Woolf. *Judicial Review of Administrative Action*. 5th ed. // London: Sweet and Maxwell. 1995. P. 41.

весь разрешенный срок. Таким образом, в рамках английской правовой системы концепция защиты законных ожиданий была впервые сформулирована именно лордом М. Р. Деннингом, который отмечал, что она «возникла из его собственной головы», а не из какого-либо иного источника⁴³. Однако еще до принятия решения по упомянутому делу, европейское право уже применяло аналогичную доктрину, классическим примером которой является решение Европейского суда (European Court of Justice) по делу о заработной плате на государственной службе *E. C. Commission v. E. C. Council* (1973). Европейский Совет принял постановление, изменяющее применявшиеся ранее руководящие принципы определения заработной платы работников, на что обратил внимание Европейский суд, указав со ссылкой на «правило защиты законного доверия», что обнародование решения об определении руководящих принципов определения оплаты труда работников «обязывает Совет поступать определенным образом в будущем»⁴⁴. Термин «доверие» не получил широкого распространения в английском праве, поэтому в нынешней практике чаще можно встретить термин «ожидание»⁴⁵.

Среди оснований возникновения законных ожиданий выделяются, например, прямые заверения, данные от имени государственного органа, а также факт наличия устоявшейся практики, на устойчивость которой частное лицо может обоснованно рассчитывать⁴⁶.

Законные ожидания в современном английском административном праве рассматриваются в двух аспектах: как процессуальные и как материальные ожидания.

Процессуальные законные ожидания основаны на презумпции того, что орган публичной власти будет следовать определенной процедуре до

⁴³ Laws J. In a letter to Professor Forsyth, quoted at [1988] CLJ 238, 241 // The common law and Europe / The Hamlyn lectures. 2013 / Cambridge University Press in Spring 2014. / URL: <http://www.nottingham.ac.uk/hrlc/documents/specialevents/laws-lj-speech-hamlyn-lecture-2013.pdf> (дата обращения: 30.10.2024).

⁴⁴ Case 81/72 Commission v Council [1973] ECR 575.

⁴⁵ См., например: Usher J. The Influence of National Concepts on Decisions of the European Court // European Law Review. 1976. n. 28. P. 359.

⁴⁶ Council of Civil Service Unions v Minister for the Civil Service (The GCHQ case) [1985] AC 374, [1985] ICR 14.

принятия решения: «если было дано какое-либо обязательство, на которое полагалось частное лицо, то государственный орган не может отказаться от него путем изменения политики, не представив возможности для проведения слушаний, и то только в том случае, если этого требовали интересы общественности»⁴⁷. В деле *R. v. Secretary of State for the Home Department, Ex parte Khan* (1980), рассмотренном Апелляционным судом Англии и Уэльса, орган публичной власти (министерство внутренних дел) направил циркулярное письмо, в котором перечислялись условия выдачи разрешения на въезд в Соединенное Королевство иностранному ребенку, находящемуся под иммиграционным контролем, с целью усыновления. Согласно данному письму, несмотря на действие общего запрета на такой въезд, государственный секретарь выдаст разрешение на его осуществление при условии соблюдения следующих критериев: 1) усыновление является подлинным (то есть не имеет своей единственной целью получение разрешения на въезд); 2) в стране въезда гарантировано благополучие ребенка; 3) суды в данной стране, скорее всего, вынесут постановление об усыновлении; 4) один из усыновителей постоянно проживает в Соединенном Королевстве. Также в направленном циркулярном письме была подробно описана процедура, которой должны были следовать потенциальные усыновители. После выполнения заявителями, желавшими усыновить ребенка, проживавшего с родной матерью в Пакистане, всех перечисленных критериев и описанной процедуры, министерство отказало в выдаче разрешения, сославшись на то, что данный ребенок живет в хороших условиях с родной матерью. Поддерживая сторону усыновителей, оспоривших решение государственного органа, суд указал, что «заявитель, в силу условий письма Министерства внутренних дел, имел законные основания ожидать, что процедуры, изложенные в письме, будут соблюдены»⁴⁸, а «когда

⁴⁷ R v. Secretary of State for the Home Department, ex parte Khan, [1980] 2 All ER 337, [1980] 1 WLR 569, United Kingdom: Court of Appeal (England and Wales), 13 February 1980. / URL: <https://www.refworld.org/jurisprudence/caselaw/gbraciv/1980/en/39063> (дата обращения: 05.05.2024).

⁴⁸ Там же.

государственный орган обещает следовать определенной процедуре, в интересах надлежащего управления он должен действовать справедливо и выполнять свое обещание до тех пор, пока выполнение не противоречит его уставным обязанностям»⁴⁹. Таким образом, принцип защиты процессуальных законных ожиданий связан, в первую очередь, с правом заявителя «быть услышанным»⁵⁰, то есть с правом на процессуальное правосудие, а не на получение некоего блага (на принятие решения по существу в пользу заявителя).

Доктрина **материальных законных ожиданий** получила свое развитие в ряде более поздних прецедентов английского права и «относится к ситуации, в которой заявитель стремится к получению определенной выгоды или товара, такого как социальное пособие или лицензия»⁵¹, то есть для защиты законных ожиданий государственный орган не только не может отказать в проведении слушаний, но и должен реализовывать свободу своего усмотрения при принятии решений определенным образом⁵². Материальные законные ожидания в английском прецедентном праве тесно связаны с принципом правовой определенности и стабильности государственной политики, произвольно изменять которую государство может только при условии превалирования удовлетворяемых этими изменениями общественных интересов. Судебная защита материальных законных ожиданий в английском праве предоставляется при условии доказанной необоснованности отклонения публичных властей от следования ранее сделанным заявлениям, а также нарушения принципов пропорциональности и справедливости таким отклонением. Данный подход позволяет найти баланс между возможностью правотворческого органа по своему усмотрению определять правовую

⁴⁹ R v. Secretary of State for the Home Department, ex parte Khan, [1980] 2 All ER 337, [1980] 1 WLR 569, United Kingdom: Court of Appeal (England and Wales), 13 February 1980. / URL: <https://www.refworld.org/jurisprudence/caselaw/gbrcaciv/1980/en/39063> (дата обращения: 05.05.2024).

⁵⁰ CCSU v Minister for the Civil Service [1985] AC 374.

⁵¹ Künnecke M. Tradition and Change in Administrative Law. An Anglo-German Comparison // Berlin, Heidelberg, New York. 2007. P. 105.

⁵² Forsyth C.F. The Provenance and Protection of Legitimate Expectations // The Cambridge Law Journal, 1988. n. 47 (2). P. 240 / DOI: 10.1017/S000819730011801X.

политику и необходимостью обеспечивать известную стабильность такой политики. Такой баланс был найден судьей Высокого суда справедливости Дж. Седли в 1995 г. в деле *R. v. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex p. Hamble (Offshore) Fisheries Ltd. (1995)*: «задачей суда является признание конституционной важности свободы министерств формулировать и переформулировать политику; но в равной степени обязанностью судов является защита интересов тех лиц, чьи ожидания иного отношения имеют законную силу, которая, по справедливости, превосходит политический выбор, который им угрожает»⁵³. Тем не менее, впоследствии эта позиция не была поддержана Апелляционным судом Англии и Уэльса в деле *R. v. Secretary of State for the Home Department, ex parte Hargreaves (1997)*, где суд указал, что «административная политика может меняться в зависимости от меняющихся обстоятельств, включая изменения в политическом составе правительств; <...> свобода вносить такие изменения является неотъемлемой частью нашей конституционной формы правления»⁵⁴.

Современное понимание концепции материальных законных ожиданий в Великобритании может быть проиллюстрировано на примере дела все того же Апелляционного суда Англии и Уэльса – *R. v. North and East Devon Health Authority, ex p Coughlan (2001)*⁵⁵. Заявительница, получившая тяжелую инвалидность в результате дорожно-транспортного происшествия, получала уход в специализированном учреждении, будучи помещенной туда Управлением здравоохранения Девона, которое заверило пациентов, что они могут жить в данном заведении до конца своей жизни. В 1998 г. Управление решило закрыть указанное учреждение в связи с чрезмерностью расходов на его содержание и обслуживание и перевести пациентов в другие учреждения. Оспаривая решение о закрытии, заявительница утверждала, что оно нарушает

⁵³ *R. v. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex p. Hamble (Offshore) Fisheries Ltd.*, [1995] 2 All E.R. 714. [Hereinafter *Hamble*].

⁵⁴ *R. v. Secretary of State for the Home Department, ex parte Hargreaves*, [1997] 1 All E.R. 397. [Hereinafter *Hargreaves*].

⁵⁵ *Coughlan & Ors, R (on the application of) v North & East Devon Health Authority* [1999] EWCA Civ 1871 (16 July 1999). / URL: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/1999/1871.html> (дата обращения: 05.05.2024).

ее законное ожидание, касающееся возможности жить в указанном заведении всю жизнь. Отменяя решение о закрытии учреждения, суд указал, что у заявительницы сформировались материальные законные ожидания, выполнение данного Управлением обещания требовало от органа исключительно финансовых затрат, а принятое решение, нарушая законные ожидания заявительницы, не преследует цели удовлетворения каких-либо значимых общественных интересов и является злоупотреблением властью со стороны Управления. В данном деле был закреплён подход (несмотря на дальнейшую критику судьи лорда Вульфа, сформулировавшего его в анализируемом деле *Coughlan* 2001 г.), согласно которому суд, установив законность материальных ожиданий частного лица, должен оценить весомость таких ожиданий с учетом требований справедливости и значимости общественного интереса, на который опирается изменение политики права. В более поздней практике суды неоднократно пытались скорректировать этот подход, подчеркивая важность уважения законотворческой деятельности⁵⁶.

Приведенные выше подходы к интерпретации процессуальных и материальных ожиданий представляют собой лишь один из многих (пусть и базовый) подходов зарубежных правовых систем к толкованию доктрины законных ожиданий, концептуальные рамки и практика применения которой разнятся от юрисдикции к юрисдикции: пока английское право акцентирует внимание на защите процессуальных законных ожиданий, право ЕС в первую очередь сосредоточено на ожиданиях материальных, а французское законодательство в основном развивает положения о материальной компенсации нарушенных ожиданий частных лиц.

Анализ практики применения доктрины законных ожиданий в зарубежных государствах показал, что, например, в канадском праве существует концепция процессуальных законных ожиданий, однако более поздние разработки судьи лорда Вульфа об ожиданиях материальных так и не

⁵⁶ См., например: *R (Bibi) v. Newham London Borough Council* [2001] EWCA Civ 607 [2002] 1 WLR 237; Court of Appeal in *R (Bhatt Murphy and others) v Independent Assessor and R (Niazi and others) v Secretary of State for the Home Department* [2008] All ER (D) 127. [Hereinafter Bhatt Murphy].

прижились в Канаде: возникшие законные ожидания требуют от правоприменителя соблюдения процессуальной справедливости (обеспечения «надлежащего процесса»), а не пересмотра дела по существу⁵⁷. В отношении возможности судебной защиты материальных законных ожиданий Верховный суд Канады в 2001 г. ясно выразил свою позицию: «именно министр [*правотворческий орган – прим. автора*] определяет, оправданны ли общественные интересы нарушением материальных законных ожиданий»⁵⁸. Аналогичного мнения придерживается и Высокий суд Австралии: «правительствам требуется возможность пересматривать политику, направленную на осуществление дискреционных полномочий, даже если это может привести к большой несправедливости по отношению к людям, которых затрагивает эта политика»⁵⁹.

Зарубежной правовой мысли потребовалось несколько десятилетий для того, чтобы придать доктрине законных ожиданий более-менее понятные рамки: при этом вплоть до настоящего времени ученые продолжают анализировать судебную практику по делам о законных ожиданиях и предлагать различные критерии классификации оснований формирования законных ожиданий и обоснования причин, по которым те или иные ожидания должны быть защищены.

Как отмечается, несмотря на множество научных работ и судебных решений, данная доктрина по-прежнему остается «крайне неопределенной»⁶⁰, а «многие вопросы по ней остаются без ответа»⁶¹, поскольку сама концепция является довольно молодой, а из-за специфики общего права (судейского правотворчества) ее генезис не вытекает из некоего согласованного и определенного набора основополагающих принципов, которые и обеспечили

⁵⁷ См., например: Wright D. Rethinking the Doctrine of Legitimate Expectations in Canadian Administrative Law // Osgoode Hall Law Journal. 1997. № 35.1. DOI: <https://doi.org/10.60082/2817-5069.1614>.

⁵⁸ Mount Sinai Hospital Center v. Quebec (Minister of Health and Social Services). 2001 SCC 41 [2001] 2 SCR 281.

⁵⁹ Groves M. N. Substantive Legitimate Expectations in Australian Administrative Law // Melbourne University Law Review. 2008. Vol. 32. No. 2. P. 498.

⁶⁰ Watson J. Clarity and Ambiguity: A new Approach to the Test of Legitimacy in the Law of Legitimate Expectations // Legal Studies. 2010. № 30. P. 633. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1748-121X.2010.00177.x>

⁶¹ Ahmed F., Perry A. The Coherence of the Doctrine of Legitimate Expectations // Cambridge Law Journal. 2014. № 73. P. 61. DOI: 10.1017/S0008197314000026.

бы понятные правила ее применения. Именно эта особенность происхождения законных ожиданий и предопределила описанную выше проблему отсутствия единообразия или, хотя бы, схожести в фактических обстоятельствах дел, в которых судьи общего права применяют данную доктрину. Как правило, судьи подменяют доктриной законных ожиданий иные правовые принципы либо избыточно ссылаются на нее при разрешении споров с органами публичной администрации, несмотря на наличие и, главное, достаточность иных концепций.

Отсутствие единого подхода к доктрине законных ожиданий породило множество работ, предлагающих собственные классификации способов возникновения законных ожиданий. Зарубежные подходы к определению оснований формирования законных ожиданий получили свое развитие, прежде всего, в административном праве, поскольку именно в публично-правовых отношениях защита правомерных ожиданий приобретает актуальность в связи с наличием у административных органов широких дискреционных полномочий.

Так, Пол Крейг выделял четыре таких способа⁶²:

- 1) общая для всех политика, на которую полагалось лицо, была заменена другим политическим выбором (общее/общее);
- 2) в обстоятельствах конкретного дела было допущено отклонение от общей для всех политики или правовой нормы (общее/частное);
- 3) лицо использовало индивидуальное обещание (разъяснение), от которого администрация стремится отказаться в свете изменения общей политики или нормы (особое/общее);
- 4) существовало индивидуализированное обещание (разъяснение), на которое полагались, впоследствии административный орган меняет свое мнение и принимает индивидуальное решение, которое противоречит первоначальному представлению (особое/особое).

⁶² Craig P. Administrative Law (7th edn) // Sweet and Maxwell. 2012. Pp. 679 - 680.

Конституционный суд Кореи, разрешая дела о защите правомерных ожиданий, оценивает: «(1) наличие ожидания (интереса), подлежащего защите; (2) публичный интерес, который достигается путем введения нового (оспариваемого) регулирования; (3) баланс правовых интересов между установленным ожиданием частного лица и достигаемой оспоренным регулированием публичной целью (удовлетворением публичного интереса)»⁶³.

Как отмечают некоторые исследователи, Европейский суд справедливости в своей практике определил, что «законные ожидания могут возникнуть в результате (1) точного и определенного заверения, исходящего от публичного образования в конкретном деле; (2) ясного указания в регламенте либо в законе; (3) заблуждения, созданного действием органа публичной власти; (4) «разумного ожидания, созданного действием Сообщества в конкретной ситуации, особенно если ожидание является избирательным, то есть дающим понимание, что лишь определенные группы будут пользоваться выгодами»⁶⁴.

Австралийская исследовательница П. Тейт отметила, что законные ожидания возникают в отношении административных решений, когда человек может рассчитывать на справедливое обращение, основанное на предшествующем поведении, заверениях или сложившейся практике. К числу ключевых случаев и контекстов, в которых были признаны обоснованные ожидания, по мнению П. Тейт, относятся⁶⁵:

1. Установившаяся практика или процедуры: если в государственном органе существует последовательная схема поведения

⁶³ 155. Информация Конституционного Суда Российской Федерации «Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)» (одобрено решением Конституционного Суда Российской Федерации от 19.10.2021) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.05.2025). Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

⁶⁴ Барбук А. Защита законных ожиданий и прямое применение международного права // Белорусский журнал международного права и международных отношений. 2002. № 3. / URL: <https://evolutio.info/ru/journal-menu/2002-3/2002-3-barbuk> (дата обращения: 02.04.2025).

⁶⁵ Tate P. The coherence of «Legitimate Expectations» and the Foundation of Natural Justice // Monash University Law Review. 1988. V. 14. Pp. 27 - 28, 39 - 40, 53.

или обычная процедура рассмотрения аналогичных дел, отдельные лица могут обоснованно ожидать такого же обращения.

2. Прямые заверения: когда государственные должностные лица или органы власти дают четкие обещания или заверения относительно выполнения конкретных решений или процессов, у отдельных лиц есть законные основания ожидать, что они будут выполнены.

3. Подразумеваемые гарантии: заверения также могут подразумеваться в сообщении или поведении государственных органов, которые предполагают, что будут достигнуты определенные результаты или процессы.

4. Четкое и прозрачное принятие решений: способ принятия решений, особенно при наличии прозрачной процедуры, которая указывает, как будут приниматься решения или как отдельные лица могут в них участвовать, может создать разумные ожидания справедливости.

5. Законодательная или нормативная база: ожидания могут вытекать из законодательных положений, которые определяют, как государственные органы должны действовать в конкретных ситуациях. Если физические лица соответствуют критериям, установленным законодательством, они могут обоснованно ожидать, что их заявления или запросы будут обработаны справедливо.

6. Соображения социального характера или государственной политики: государственные органы могут устанавливать практику, соответствующую более широким социальным ценностям или государственной политике, что позволяет отдельным лицам обоснованно рассчитывать на справедливое обращение в соответствии с этими ценностями.

Оспаривая действия или решения административных органов, противоречащих одному из перечисленных выше оснований, лицо заявляет о нарушении его законных ожиданий.

Доктор Джейсон Н.Э. Варухас, профессор права Мельбурнского университета, напротив, весьма узко подходит к определению сферы применения принципа законных ожиданий, ограничивая круг обстоятельств, в которых заявители могут рассчитывать на правовую защиту своих ожиданий исключительно ситуациями, когда орган публичной власти «дает конкретное обещание, заверение или обязательство отдельному лицу или группе лиц, что орган власти будет действовать или бездействовать определенным образом, причем это действие или бездействие имеет влияние на интересы отдельного человека или группы»⁶⁶. Анализируя все дела, которые в английском общем праве так или иначе были классифицированы как дела о законных ожиданиях, автор выделяет четыре категории случаев т. н. «ложных» законных ожиданий, обстоятельства которых представляют собой «обычные случаи упрощения процедурной справедливости». Проанализируем подробнее эти случаи.

1. Орган власти отказывается от общей политики в пользу новой политики – данные дела являются в большей степени случаями пересмотра разумности, рациональности или достаточности переходных положений, принятых органом для предотвращения ущерба, причиняемого лицам изменением политики.

Отнесение таких дел к делам о законных ожиданиях, по мнению автора, необоснованно размывает границы применения доктрины судами и противоречит принципу свободы усмотрения публичной администрации по вопросам изменения политики в соответствии с оценкой общественного блага и праву периодически изменять эту политику (практику) с течением времени. Так, профессор Варухас критикует лорда Вульфа и его аргументацию в деле *Coughlan*, обнаружив в ней путаницу: с одной стороны, суду не следует

⁶⁶ Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK : Hart Publishing. 2017. P. 40.

вмешиваться, если административный орган при изменении политики надлежащим образом рассмотрел влияние такого изменения на лиц, ввел исключения и переходные положения, с другой стороны, если компромисса достигнуто не было, именно суд должен решить, было ли нарушение законных ожиданий лиц настолько несправедливым, что приравнивается к злоупотреблению полномочиями органом власти. По мнению профессора Варухаса, использование термина «ожидания» в деле Кофлан является неудачным решением, так как признание судом возможности наличия ожиданий у лица, просто подпадающего под действие той или иной политики, подрывает возможности публичной администрации осуществлять эффективное управление, подстраивая проводимую политику под изменяющиеся со временем общественные интересы. При этом автор не исключает возможность пересмотра решения государственного органа по иным основаниям: рациональность новой политики, достаточность переходных механизмов и др.

2. Орган власти отклоняется от устоявшейся политики без уважительной причины – такие дела предполагают применение отдельной доктрины пересмотра, которую автор называет «доктриной последовательности» или «равного обращения», так как основной вопрос, требующий анализа судом, состоит в том, что с лицом поступили произвольно, а не в том, что его ожидания не оправдались.

Профессор Варухас утверждает, что необходимость доказывания обоснованности возникших ожиданий предполагает, что заявитель знаком с той практикой или политикой, которая существовала, и от которой орган отступил в его деле. В тех ситуациях, когда лицу не было известно о существующей практике, возможность пересмотра принятого административного решения на основе концепции законных ожиданий противоречит логике самой концепции: идея о том, что у лица могут сформироваться ожидания в связи с административной практикой, о которой ему ничего не было известно, действительно представляется весьма

нелогичной. При этом реализация гарантий юридического равенства прав не должна зависеть от способности лица обосновать законность своих притязаний: лорд Вульф писал, что существует независимая обязанность по последовательному применению политики, которая основана на принципе равного применения законов, недискриминации и отсутствии произвола⁶⁷.

В этой связи следует отметить, что сам термин «законное ожидание» не совсем точно отражает суть данной доктрины в том виде, в каком она когда-либо применялась судами общего права, поскольку слово «ожидание» предполагает наличие сформированного субъективного отношения лица к последствиям официальных действий представителя публичной власти, при этом в отсутствие такого отношения (например, в ситуации незнания лица о ранее существовавшей практике) не предполагается судебная защита его ожиданий. Именно поэтому наиболее подходящим термином, описывающим суть «ожидания», является «юридически осознаваемый интерес», поскольку осведомленность лица («знание») о применяющейся практике и его уверенность в ее неизменности не являются определяющими для формирования правомерных ожиданий и их судебной защиты.

Уже упомянутое выше дело *R v. Secretary of State for the Home Department, Ex parte Khan*, (1980) профессор Варухас относит именно к данной категории «ложных» законных ожиданий, в котором государственный орган без уважительной причины отступил от процедуры, которую сам и описал в циркулярном письме заявителю (несмотря на то, что само циркулярное письмо министерства не является, по мнению суда, политическим заявлением, а всего лишь полезным руководством, описывающем процедуру).

Исключительным является случай, когда налоговый орган, отклонившийся от общепринятой практики в отношении конкретного лица и в течении длительного времени применявший в отношении данного лица специфический подход, внезапно без веской причины отступает от этого

⁶⁷ Подробнее см.: De Smith, S.A. (Stanley A.), Woolf, H., Jowell, J.L., Le Sueur, A.P. (Andrew P.), Donnelly, C.M. (Catherine M.), & De Smith, S.A. (Stanley A.). *De Smith's judicial review* (6th ed.) // Sweet & Maxwell. 2007.

подхода и возвращается к общей практике. Речь идет о деле компании Unilever⁶⁸, в отношении которой налоговые органы более 20 лет принимали и рассматривали заявления налогоплательщика о расходах, понесенных в течение финансового года, направленные с нарушением срока, из-за чего налогоплательщик счел, что внезапное отступление от устоявшейся в отношении него специфической практики нарушает сформировавшиеся у него законные ожидания. Однако и здесь автором отрицается возможность применения доктрины законных ожиданий, а вернее, доказывается ее избыточный характер: факты данного дела настолько уникальны, а решение налогового органа настолько несправедливо, что «законные ожидания ничего не добавляют к другим доктринам»⁶⁹, таким как последовательность и справедливость.

3. Орган власти придерживается секретной практики (не оглашенной широкой общественности) – такие дела, по мнению профессора Варухаса, должны разрешаться исходя из принципов транспарентности правового регулирования и обязательного официального опубликования государственной политики, вытекающего из принципа верховенства права. В обоснование своего мнения автор ссылается на выработанное английскими судами правило, согласно которому «лицо, принимающее решения, должно следовать своей опубликованной политике (а не какой-либо другой неопубликованной политике), если только нет веских причин для того, чтобы этого не делать»⁷⁰. Ни одна из правовых концепций, на основе которых должны быть разрешены (и фактически разрешались судами) дела о применении секретной политики, не основывается на доктрине законных ожиданий.

4. Орган власти принимает решение об отмене ранее назначенной лицу льготы, предоставлявшейся в течение длительного

⁶⁸ R v Inland Revenue Commissioners, ex parte. Unilever plc [1996] STC 681.

⁶⁹ Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK : Hart Publishing. 2017. P. 42.

⁷⁰ R (Lumba) v Secretary of State for the Home Department [2012] 1 AC 245.

периода времени – такие случаи весьма часто рассматриваются как дела о законных ожиданиях, в том числе и в практике Конституционного Суда Российской Федерации, который развил российский конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства именно из данной категории дел. В отношении законных ожиданий профессор Варухас объясняет эту общую для многих правопорядков тенденцию историческими причинами, при которых до 1970-х – 1980-х гг. в странах общего права обязанность государственных органов соблюдать процессуальную справедливость возникала только в ситуации нарушения прав заявителя, – и в это понятие прав не включались интересы и дискреционные преимущества, которые лица получали в течение длительного времени и которые могли быть также затронуты административными решениями. И концепция законных ожиданий послужила полезным инструментом, позволившим судам пересматривать административные решения, которые, хоть и не нарушили какие-либо юридически признанные права, тем не менее повлияли на заявителя и его ожидания, которые заслуживают справедливого отношения при принятии решений публичной администрации и судебной защиты в случае их нарушения.

При этом автор так же приводит пример классического, по его мнению, дела о законных ожиданиях, где данная концепция выполняет самостоятельную роль и не может быть заменена какими-либо иными принципами и доктринами: случай, когда орган власти дает конкретное обещание, заверение или обязательство отдельному лицу или группе лиц, что будет действовать или бездействовать определенным образом, причем это действие или бездействие имеет влияние на интересы отдельного человека или группы.

В российской науке аналогично можно обнаружить классификации ситуаций нарушения правомерных ожиданий как центрального элемента анализируемого в данном исследовании принципа поддержания доверия к

закону и действиям государства. Так, например. Н. А. Арапов в своей работе, посвященной данному конституционному принципу, называет следующие примеры⁷¹: (1) непринятие нормативных или индивидуальных правовых актов, принятие которых следует из уже принятых государством актов такого рода⁷²; (2) необоснованное и непредсказуемое изменение действующей системы норм, когда лицо лишается приобретенных субъективных прав, или на него возлагаются новые обязанности, предвидеть которые оно не могло; (3) предоставление субъективных прав или возможности их приобретения, необеспеченное условиями реализации⁷³; (4) недостижение цели, ради которой на лиц были возложены разного рода обязанности⁷⁴; (5) необоснованные отступления органа власти от сложившейся процедурной и право-интерпретационной практики его функционирования⁷⁵.

В некоторых правовых системах аналогом российского принципа поддержания доверия к закону и действиям государства выступают иные концепции и доктрины.

Французские правоприменители, например, напрямую не используют английскую доктрину законных ожиданий в аргументации своих решений, предпочитая предоставлять защиту ожиданий частных лиц, порождаемых

⁷¹ Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: дис. ... канд. юрид. Наук // СПб. 2015. С. 10.

⁷² В отношении нормативных актов см. Определение КС РФ от 04.12.2003 № 415-О, а в отношении индивидуальных – Постановление Президиума ВАС РФ от 10.12.2013 № 9139/13 по делу № А08-4971/2012 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

⁷³ Постановление Конституционного Суда РФ от 22.04.2013 № 8-П «По делу о проверке конституционности статей 3, 4, пункта 1 части первой статьи 134, статьи 220, части первой статьи 259, части второй статьи 333 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, подпункта "з" пункта 9 статьи 30, пункта 10 статьи 75, пунктов 2 и 3 статьи 77 Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации", частей 4 и 5 статьи 92 Федерального закона "О выборах депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации" в связи с жалобами граждан А.В. Андропова, О.О. Андроновой, О.Б. Белова и других, Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации и регионального отделения политической партии СПРАВЕДЛИВАЯ РОССИЯ в Воронежской области» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

⁷⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 25.12.2007 № 14-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", Федеральный закон "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации" в связи с жалобами граждан К.А. Катаняна, Л.В. Ревенко и Д.В. Слободянюка» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

⁷⁵ Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 // СПб. 2015. С. 10.

административными решениями, через иные правовые принципы и права: **принцип правовой определенности, право быть заслушанным, принцип защиты закрепленных прав**⁷⁶. Защита, предоставляемая законным ожиданиям лиц, носит не процессуальный, а, скорее, компенсационный характер: суды, как правило, принимают решения о присуждении компенсации убытков, связанных с доверием к административным решениям, не создавая процедурные ограничения дискреционных полномочий администрации. Во франкоязычной юридической литературе концепции ожиданий и доверия часто упоминаются в связи с **принципами правовой безопасности**⁷⁷ («le principe de la sécurité juridique») и **правовой определенности**: Кассационный суд Бельгии в своем решении от 27 марта 1992 г. указал, что «право на правовую безопасность подразумевает, в частности, что гражданин должен быть в состоянии доверять тому, что с ним не будут обращаться иначе, чем в соответствии с установленными правилами функционирования администрации, из этого принципа следует, что государственные службы обязаны соответствовать законным ожиданиям, которые они создали у граждан»⁷⁸.

В итальянской правовой системе защита интересов лица, получившего разъяснения компетентного органа о толковании налогового законодательства, обеспечивается **принципом добросовестности**, проистекающим из конституционных положений, гражданского права⁷⁹, что тоже имеет право на существование. Тезис о тесной связи ожидания, доверия и добросовестности в правовых отношениях отмечался, например, С. А. Ядрихинским, который в своем диссертационном исследовании на тему законных интересов налогоплательщиков писал: «главная идея доктрины

⁷⁶ См., например: Brown C. The Protection of Legitimate Expectations As A 'General Principle of Law': Some Preliminary Thoughts // Transnational Dispute Management. 2009. Vol. 6.

⁷⁷ Forestini R. Les accords avec l'administration fiscale // Bruxelles: Larcier Group. 2003. Vol. 40. P. 55.

⁷⁸ Peeters B. La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de l'égalité: un processus d'Echternach? // Официальный сайт юридической фирмы «Tiberghien». 2009 / URL: www.tiberghien.com (дата обращения: 22.06.2025).

⁷⁹ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? // Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Vol. 4. 2002. Pp. 337 - 340.

законного ожидания состоит в стремлении предотвратить злоупотребление властью, сделать деятельность органов публичной власти прозрачной, предсказуемой и понятной <...> это касается, прежде всего, власти исполнительной, не исключая при этом и законодательную власть»⁸⁰.

Наибольшее развитие среди правовых систем континентальной правовой семьи получила идея «защиты доверия» («Vertrauensschutz») - разработка немецкого права, являющаяся одним из основных конституционных принципов в Германии. Некоторые исследователи отмечают, что именно немецкая доктрина защиты доверия к государственным институтам и процессам представляла собой первую попытку юридического осмысления категории правового ожидания⁸¹.

Подход немецких судов, в противоположность странам общего права, признает в первую очередь материальные правовые ожидания, которые могут формироваться не только в отношении административных решений и заявлений, но и в отношении законодательных мер⁸². Наиболее интересным для анализа немецкой доктрины «защиты доверия» представляется решение, вынесенное Высшим административным судом Германии. В 1956 г. заявительница сменила место жительства, переехав из Германской Демократической Республики в Западный Берлин после того, как сенатор внутренних дел⁸³ заверил ее, что она будет иметь право на определенные социальные выплаты в Западном Берлине. После переезда ей какое-то время выплачивалось пособие, однако впоследствии выяснилось, что заявительница не отвечала требованиям, необходимым для получения данного вида социальной поддержки, из-за чего решение о предоставлении ей пособия было отменено, а ее обязали вернуть уже выплаченные денежные средства.

⁸⁰ Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... доктора юридических наук: 12.00.04 // Москва. 2022. С. 362.

⁸¹ Thomas R. Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law // Oxford Portland, Oregon: Hart Publishing. 2000. P. 15, 41- 42.

⁸² См., например: Brown C. The Protection of Legitimate Expectations As A «General Principle of Law»: Some Preliminary Thoughts // Transnational Dispute Management. 6. 2009.

⁸³ Глава департамента правительств земель в федеральных землях Берлин, Бремен и Гамбург, в которых кабинеты земель называются Сенатом, отвечающий за внутренние дела. Таким образом, сенатор внутренних дел является министром внутренних дел соответствующей земли.

Принимая решение в пользу заявительницы, оспорившей данное решение, Высший административный суд в Берлине обратил внимание на противоречие между принципом законности действий администрации и принципом правовой определенности и указал, что несмотря на явно незаконный характер решения о назначении социального пособия, заявительница – вдова, относящаяся к социально незащищенным слоям населения, – должна иметь возможность полагаться на такое решения органа публичной власти. Разрешая противоречие между двумя упомянутыми выше принципами, суд постановил, что, в равной степени являясь элементами конституционного порядка, ни один из двух этих принципов не может превалировать над другим⁸⁴. Таким образом, при пересмотре административных решений (даже незаконных) суды в Германии взвешивают конкурирующие общественные интересы (например, общественный интерес к законности административных действий) и частный интерес заявителя, состоящий в необходимости защиты доверия граждан к действительности административного акта и защищаемый доктриной законных ожиданий.

Что касается права ЕС, концепция защиты законных ожиданий (которые могут возникнуть на основании административных решений, законодательства, политических правил или руководящих принципов) выступает в нем в качестве основополагающего начала, позволяющего пересматривать действия государств-членов ЕС⁸⁵. Однако важно отметить, что далеко не все государства-члены ЕС восприняли доктрину законных ожиданий и применяют ее в своих правовых системах в том толковании, какое придается ей в союзном законодательстве.

⁸⁴ Forsyth C.F. The Provenance and Protection of Legitimate Expectations // The Cambridge Law Journal. 1988. 47 (2). P. 243 / DOI:10.1017/S000819730011801X.

⁸⁵ См, например: Решение ЕСПЧ от 04.10.2018 «Дело "Надежда Михайловна Котуманова (Nadezhda Mikhaylovna Kotumanova) против Российской Федерации"» (жалоба № 57964/08); Постановление ЕСПЧ от 22.01.2009 «Дело "Булвес АД" ("Bulves" AD) против Болгарии» (жалоба № 3991/03); Постановление ЕСПЧ от 27.06.2017 «Дело "Компании "Сатакуннан Марккинаперсси Ой" и "Сатамедиа Ой" (Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy) против Финляндии» (жалоба № 931/13) // СПС «КонсультантПлюс (дата обращения: 08.05.2025).

Анализ подходов, принятых в правоприменительной практике и правовой доктрине различных правовых семей показывает, что каждая из концепций – добросовестности действий государства, защиты доверия, правовой безопасности, законных ожиданий, поддержания доверия к закону и действиям государства – так или иначе сводится к вопросу *доверия*, которое лицо проявляет по отношению к закону (*законотворческий аспект*) и действиям государства (*правоприменительный аспект*) (его органов и должностных лиц, обусловленное предшествующим поведением данных субъектов, характером отношений их с частными лицами).

Таким образом, вне зависимости от наименования и терминологии как российский принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, так и зарубежные его аналоги (законные ожидания, защита доверия, правовая безопасность, добросовестность действий государства, право быть заслушанным, принцип защиты закрепленных прав) имеют схожие цели и содержание, создавая основу, на которой частные лица могут полагаться на официальные заявления и образцы административной практики, будучи уверенными (что, собственно, и является ожиданием), что соответствующий государственный орган сохранит свою выраженную позицию или обещание; или, по крайней мере, что суды вмешаются, если государственный орган откажется от своих обязательств.

Как отмечает Н. А. Арапов, принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства базируется на конституционных положениях – преамбуле и ст. ст. 1, 2, 7, 17, 18, 21 Конституции РФ⁸⁶. Иными словами, доверие как одно из начал отечественного конституционного строя вытекает из того, что Россия – демократическое правовое социальное государство, где человек, его права, достоинство являются высшей ценностью,

⁸⁶ Здесь и далее: Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный текст Конституции РФ с внесенными поправками от 14.03.2020 опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 04.07.2020.

а их защита – обязанность государства⁸⁷. Так, например, В. Д. Зорькин указывает, что механизм обеспечения доверия – это прежде всего «система права и правоприменения»⁸⁸, А. Н. Кокотов подчеркивает связь доверия с институтами контроля и ответственности в государстве⁸⁹, что также отражает аксиологические основания данной правовой категории: уважение прав и достоинства личности, эффективная правовая система, механизм ответственности власти. Таким образом, принцип поддержания доверия к закону и действиям государства имеет ценностно-правовую основу: обеспечение неотчуждаемости прав, достоинства личности и создание социального характера государства создают предпосылки для доверия граждан.

В российской правовой системе принцип поддержания доверия выступает в качестве общеправового, при этом в отраслевых правоотношениях в качестве его основного выражения выступают правовые ожидания частных лиц.

Важно отметить, что для российской правовой доктрины характерны попытки разграничения «правомерных» ожиданий и «законных» ожиданий. Данные термины в равной мере используются в практике КС РФ, и некоторые российские исследователи полагают, что они не являются взаимозаменяемыми, и наиболее близким переводом на русский язык понятия «legitimate expectations» являются именно «правомерные ожидания», которые как могут быть основаны на законном основании, так и допускают отсутствие такового⁹⁰. В то же время «законные ожидания» понимаются как «законно

⁸⁷ Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.02 // СПб. 2015. С. 10.

⁸⁸ Зорькин В.Д. Проблемы конституционно-правового развития России (к 20-летию Конституции Российской Федерации) // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2014. №1. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemny-konstitutsionno-pravovogo-razvitiya-rossii-k-20-letiyu-konstitutsii-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 22.06.2025).

⁸⁹ Кокотов А.Н. Доверие. Недоверие. Право: монография // Москва : Норма : ИНФРА-М. 2023. С. 144. / URL: <https://znanium.ru/read?id=427278> (дата обращения: 26.06.2025). Режим доступа: по подписке.

⁹⁰ См., например: Афанасьев Д.В. Нюансы защиты имущества юридических лиц в Европейском суде по правам человека // Хозяйство и право. 2011. № 6.

установленные ожидания», то есть ожидания, основанные исключительно на нормативном правовом акте⁹¹.

В практике Конституционного суда РФ можно найти некоторые подтверждения обоснованности такого разграничения.

Так, КС отмечает, что **законные** ожидания формируются в основном «на основе ранее действовавшего правового регулирования»⁹², «на нормативных предписаниях»⁹³, и выступают, по сути, фундаментом доверия граждан к закону. В то же время **правомерные** ожидания участников общественных отношений предшествуют правовому регулированию этих отношений и определяют условия его справедливости и реализуемости (законное и справедливое налогообложение, соответствующее правомерным ожиданиям субъектов правоотношений делает возможным само установление налогов⁹⁴), либо представляют собой некие разумные, обоснованные ожидания, вытекающие из общей логики, смысла и цели правового регулирования, а не основанные на конкретных нормативных положениях («политическая партия, выдвигая список кандидатов, и кандидаты, соглашаясь со своим партийным выдвижением, дают основания к правомерным ожиданиям избирателей в том, что избранные депутаты войдут в партийную фракцию (к этому их обязывает действующее законодательство) и примут меры к согласованному осуществлению своих полномочий в ее составе до тех пор, пока это не препятствует свободному принятию депутатом решений,

⁹¹ Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1.

⁹² Постановление Конституционного Суда РФ от 20.04.2010 № 9-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 7 Федерального закона «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации» в редакции Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О противодействии коррупции» в связи с жалобами граждан А.А. Анохина и П.И. Зелинского и запросами Железнодорожного районного суда города Новосибирска и Кировского районного суда города Ростова-на-Дону» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

⁹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.03.2018 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 1 Закона Ставропольского края «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Ставропольского края» в связи с жалобой гражданки М.С. Колесниковой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

⁹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 05.07.2016 № 15-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» в связи с жалобой администрации муниципального образования города Братска» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

отвечающих, по его убеждению, интересам представляемых им граждан»⁹⁵). Правомерные ожидания являются выражением доверия граждан к действиям государства в целом, не только к закону.

По мнению Д. Г. Макаренко, правомерные и законные ожидания соотносятся как целое и часть соответственно и являются элементами принципа добросовестности деятельности государства, в соответствии с которым «государство, порождая своей деятельностью различные ожидания субъектов права, должно надлежащим образом такие ожидания и учитывать»⁹⁶.

Несмотря на то, что не все представители юридической науки разделяют такое разграничение законных и правомерных ожиданий (например, С. А. Ядрихинский не соглашается с позициями «ученых, которые пытаются найти различия между "правомерными", "оправданными" и "законными" ожиданиями»⁹⁷, утверждая, что единственная причина существования разночтений в терминологии – особенности перевода на русский язык термина «legitimate»), данная идея, тем не менее, имеет право на существование и в определенной степени поддерживается автором настоящего исследования. Основания правомерных и законных ожиданий все же различаются на:

(а) общеправовые нормы-принципы и «надправовые» ценности, отражающие аксиологическое ядро и сущность правового регулирования (для *правомерных ожиданий в узком смысле*, поскольку отечественная юридическая практика использует термин «правомерные ожидания» для любых юридически значимых ожиданий);

⁹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2012 № 4-П «По делу о проверке конституционности пункта 1.1 статьи 12 Федерального закона "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» в связи с жалобой гражданки Т.И. Романовой».

⁹⁶ Макаренко Д.Г. Принцип доверия как детерминанта эффективного правового регулирования общественных отношений: правовое обеспечение // Мониторинг правоприменения. 2017. № 4 (25). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-doveriya-kak-determinanta-effektivnogo-pravovogo-regulirovaniya-obschestvennyh-otnosheniy> (дата обращения: 04.04.2025).

⁹⁷ Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... доктора юридических наук: 12.00.04 // Москва. 2022. С. 362.

(б) конкретные положения нормативных правовых актов (для ожиданий *законных*);

(в) конкретные действия, правовые позиции, разъяснения, тенденции практики правоприменительных органов (назовем эти ожидания *нормативно обусловленными* ввиду неточности термина «законные ожидания»).

Такая классификация видов правомерных ожиданий имеет под собой основания: по меткому замечанию М. Ориу «право торжественно утверждается, следовательно, оно пользуется поддержкой общей воли, и все рассчитывают на его соблюдение»⁹⁸, следовательно, ожидание может быть обусловлено не только определенными действиями государства или конкретными положениями закона, но и возложено в целом на право как явление. Решая связать себя нормами права, общество, государство и отдельные субъекты «принимают на себя и общую обязанность поддерживать и оправдывать испытываемое к праву доверие, которая заключается не только в неуклонном следовании его правилам, но и в оправдании обуславливающих само право ожиданий, как то: стабильность, определенность, безопасность, справедливость и ряд других»⁹⁹. Указанные ожидания возникают у общества в силу одного только факта, что государство организовано согласно принципу правового государства, следовательно, государственные органы и должностные лица как его представители обязаны «не просто реализовывать предписания права, но делать это так, чтобы не нарушались общие ожидания, порождающие право, а испытываемое к нему доверие, следовательно, не подрывалось <...>, поскольку оно [государство] само является правовым образованием и в нем ожидают воплощения основных качеств права, на которые положились, которым доверились, кои обусловили выбор в пользу права и сделали его существование возможным»¹⁰⁰.

⁹⁸ Ориу М. Основы публичного права // М. : Издательство коммунистической академии. 1929. С. 42.

⁹⁹ Арапов Н.А. Идея поддержания доверия субъектов права государством и ее связь с конституционным правом России // Правоведение. 2014. № 2 (313). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ideya-podderzhaniya-doveriya-subektov-prava-gosudarstvom-i-ee-svyaz-s-konstitutsionnym-pravom-rossii> (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁰⁰ Там же.

В этой связи есть основания полагать, что оправдание и ненарушение правомерных ожиданий в узком смысле, которые выделяются в настоящем исследовании как самостоятельная категория ожиданий, не просто формируют доверие общества к праву и государству как правовому образованию, но и определяют легитимность самого государства и возможность существования и эффективность права как его главного инструмента регуляции общества, доверие к которому «создает необходимое состояние лояльности субъектов права к его правилам и без которого оно, не получив необходимого ресурса человеческой поддержки, не справится одной лишь силой государственного принуждения, вырождаясь в насаждаемый государством произвол»¹⁰¹.

Несмотря на наличие оснований для выделения правомерных ожиданий в узком смысле в качестве отдельной категории юридически значимых ожиданий, в российской правоприменительной практике реализации законных/правомерных ожиданий на данном этапе ее развития отсутствуют какие-либо различия в степени гарантированности судебной защиты ожиданий в зависимости от оснований их возникновения. Более того, анализ практики КС РФ не установил какую-либо системность в применении того или иного термина – «законные» или «правомерные» ожидания – в зависимости от правовой природы самих ожиданий. В этой связи инструментальное значение предлагаемого в данном исследовании разграничения видов ожиданий в юридической практике выявлено не было; оно лишь позволяет более точно отразить различные аспекты, составляющие принцип поддержания доверия.

Полагаем обоснованным, что разумные правовые ожидания частных лиц вне зависимости от терминологии – правомерные, законные или нормативно обусловленные – выступают главным проявлением доверия общества к государству и центральным элементом принципа поддержания доверия к

¹⁰¹ Арапов Н.А. Идея поддержания доверия субъектов права государством и ее связь с конституционным правом России // Правоведение. 2014. № 2 (313). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ideya-podderzhaniya-doveriya-subektov-prava-gosudarstvom-i-ee-svyaz-s-konstitutsionnym-pravom-rossii> (дата обращения: 22.06.2025). Подробнее об этом см.: Поляков А.В., Тимошина Е.В. Общая теория права // СПб. : Санкт-Петербургский государственный университет. 2017. 468 с.; Демяненко А.Н. Доверие как мотив правового поведения // Мировой судья. 2010. № 3. С. 5 - 10.

закону и действиям государства наряду с добросовестностью деятельности государства, без которой доверие к нему не представляется возможным. Поскольку наименование «правомерные ожидания» закрепилось в российской судебной и конституционно-контрольной практике, далее по тексту настоящей работы термин «правомерные ожидания» будет употребляться как синонимичный терминам «правовые ожидания» / «обоснованные ожидания» / «разумные ожидания», и включать в себя в том числе правомерные ожидания в узком смысле, которым их наделяет автор данного исследования (ожидания, обусловленные абстрактными представлениями о правовых принципах, цели существования правопорядка и государства как явлений), собственно законные (обусловленные содержанием конкретных законодательных положений ожидания) и иные нормативно обусловленные ожидания, если не указано обратное.

Подводя итоги изложенному, необходимо отметить, что реализация принципа поддержания доверия к закону и действиям государства возможна только в условиях верховенства права, справедливости и равенства – то есть только в демократическом правовом государстве и напрямую зависит от таких ключевых его характеристик, как правовая определенность, стабильность и предсказуемость правопорядка, недопустимость обратной силы закона, добросовестность деятельности государства. Только полноценная реализация указанных конституционных принципов обеспечивает поддержание доверия. В этой связи в российской правовой практике получил распространение подход фактического отождествления принципа поддержания доверия к закону и действиям государства с иными традиционно выделяемыми конституционными принципами, применительно к чему он выступает не в самостоятельном качестве, а как элемент целеполагания.

Самостоятельное (инструментальное) значение анализируемого принципа заключается в том, что основанием для правового реагирования является само по себе нарушение доверия как такового (которое состоит в

несоответствии деятельности государства разумным ожиданиям субъектов правоотношений).

В этой связи конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства реализуется в России через его центральный правовой механизм, принцип-«сателлит» – правомерные ожидания, интерпретировать содержание которых предлагается шире, чем это делают зарубежные правоприменительные органы, включив в него любые ожидания общества относительно того, что государство, несмотря на обладание монополией на правотворчество и применение силы, будет действовать добросовестно и в интересах общества, а правовая система в силу своего назначения (регулирование общественных отношений) будет обладать определенным набором качественных характеристик и соответствовать представлениям общества о том, какая она должна быть (предсказуемой, стабильной, объективно исполнимой, эффективной и фактически реализуемой, непротиворечивой, транспарентной и ясной). Соответствие деятельности государства и закона таким ожиданиям общества в самом широком смысле и предоставление юридической защиты нормативно обусловленным ожиданиям субъектов правоотношений в узком смысле – и есть состояние доверия, на поддержание которого рассчитаны различные правовые институты, нормы и общеправовые и отраслевые принципы демократического правового государства (представительная демократия, принцип избираемости, правовая определенность, стабильность и разумная предсказуемость правового регулирования, добросовестность и транспарентность действий государства, эффективность и компетентность государственного управления, неотвратимость ответственности за правонарушения и др.).

Нарушение доверия граждан к закону и действиям государства происходит в момент, когда *юридически осознаваемый интерес, обоснованно возникший у субъекта в связи с предназначением, логикой и принципами существования и функционирования государства и права, либо порожденный*

официальными действиями государства в предшествующий момент, опровергается официальными действиями государства в последующий момент.

Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в этом значении восполняет выявившуюся недостаточность правового воздействия вышеуказанных конституционных принципов для достижения целей правового государства. Именно поэтому ожидания не тождественны юридически закреплённому праву, так как возникают в ситуации, когда властный субъект имеет законодательно закреплённую свободу усмотрения при принятии решений в отношении заявителей и вправе изменить политику (практику), однако вынужден учитывать возможный ущерб, который может быть причинен интересам подвластных субъектов. **Качественное свойство, которым обладают правомерные ожидания** – наличие обязывающих последствий для государства (обоснованные правомерные ожидания частного субъекта «подлежат защите и обеспечиваются принуждением»¹⁰²).

¹⁰² Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... доктора юридических наук: 12.00.04 // Москва. 2022. С. 362.

§ 1.2. Позиционирование, содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российского права

Для исследования правовой природы принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства немаловажное значение имеет установление взаимодействия данной концепции с иными общеправовыми (конституционными) принципами: верховенства права, правовой определенностью, стабильностью и предсказуемостью правового регулирования, недопустимости обратной силы закона, добросовестностью деятельности государства, реализация которых обеспечивает качественное состояние правопорядка и деятельности государства, необходимое для эффективного их функционирования и поддержания доверия общества. Определение соотношения объекта настоящего исследования – принципа поддержания доверия к закону и действиям государства – в системе принципов российского права позволит не только уяснить его сущностные характеристики, включая содержание правомерных ожиданий, но и более подробно очертить объем данного принципа (на какие подсистемы правовой системы распространяется, в каких случаях применяется и какие формы принимает?).

В российской практике конституционного контроля подчас затруднительно становится систематизировать и выявлять нюансы **соотношения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства с иными правовыми принципами**, что обусловлено, в том числе, относительной «молодостью» анализируемого принципа и вытекающими из нее противоречиями, непоследовательностью и неясностью применения его судами и органами исполнительной власти в России.

Принципы, характеризующие демократическое правовое государство, такие, как принципы юридического равенства, справедливости и верховенства права, направлены на обеспечение социальной стабильности и консенсуса, что

напрямую связано с доверием общества. Н. М. Чепурнова подчеркивает, что конституционная регуляция должна упорядочивать общественные отношения и «обеспечивать стабильность и социальный консенсус»¹⁰³, а не провоцировать социальную конфронтацию. Достижение такого консенсуса возможно на основе взаимной ответственности государства и граждан, когда каждая сторона исполняет свои обязанности. Автор указывает, что именно в режиме взаимной ответственности публичной власти и граждан реализуются конституционные обязанности участников, что выступает позитивной основой для поддержания социального согласия. Иными словами, права и обязанности должны быть сбалансированы: государство ограничивает свою дискрецию законом, действует предсказуемо и ответственно при взимании налогов, а граждане ощущают свою вовлеченность и ответственность перед государством и добросовестно выполняют свои обязанности (в том числе налоговую), – именно тогда возникает доверие и устойчивость.

Принцип верховенства права, как указывает КС РФ, предполагает, что правовой закон в системе нормативного регулирования имеет приоритет¹⁰⁴. Как справедливо отмечал О. Е. Кутафин, «государство, объявившее себя правовым, связано правом, гарантированной предсказуемостью и надежностью своих действий, защитой граждан от возможного произвола его органов»¹⁰⁵. В правовом государстве, где действует принцип верховенства права, «действия властей должны быть *ответственными, предсказуемыми и прозрачными, понятными* для населения, а законодательство – *справедливым и стабильным*»¹⁰⁶, что требует наличия у нормативных правовых актов такого конституционно значимого свойства, как *правовая определенность*.

¹⁰³ См.: Чепурнова Н.М. Принципы правового государства через призму обязанностей личности, общества и государства // Вестник Московского университета МВД России. 2024. № 2. С. 197–201. DOI: <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-2-197-201>; Эбзеев Б.С. Предмет конституционного права: историчность содержания и тенденции развития // Государство и право. 2019. № 7. С. 54 - 67.

¹⁰⁴ Информация Конституционного Суда РФ «Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)» (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 19.10.2021) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁰⁵ Кутафин О.Е. Российский конституционализм // М. : Норма. 2008. С. 151.

¹⁰⁶ Нарутто С.В., Никитина А.В. Конституционный принцип доверия в современном российском обществе // Конституционное и муниципальное право. 2022. № 7. С. 13 - 18. DOI: 10.18572/1812-3767-2022-7-13-18.

Неоднократно КС РФ в своих правовых позициях подчеркивал, что *стабильность правопорядка* выступает условием реализации принципа верховенства права, который включает в себя в том числе *правовую предсказуемость*, и является ключевым для обеспечения стабильности правовых отношений¹⁰⁷, «позволяя тем самым предвидеть действия публичной власти, оценивать их законность, знать способы защиты при нарушении основных прав и свобод»¹⁰⁸.

Сам КС РФ указывал, что «принцип поддержания доверия к действиям государства вытекает из конституционных принципов юридического равенства и справедливости в правовом демократическом государстве, поскольку они требуют не только правовой определенности, но и предсказуемости правового регулирования»¹⁰⁹. По мнению КС РФ, доверие граждан к закону и действиям государства возможно тогда, когда участники правоотношений имеют в разумных пределах возможность предвидеть последствия своего поведения, быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, действенности их государственной защиты¹¹⁰. Это подразумевает гарантии строгого исполнения положений закона и внимательной и ответственной оценки фактических обстоятельств компетентными органами при принятии правоприменительных решений¹¹¹.

¹⁰⁷ См., например: Постановления Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П, от 15.02.2019 № 10-П, от 13.12.2017 № 40-П, от 01.07.2015 № 18-П и др. // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰⁸ Нарутто С.В., Никитина А.В. Конституционный принцип доверия в современном российском обществе // Конституционное и муниципальное право. 2022. № 7. С. 13-18. DOI: 10.18572/1812-3767-2022-7-13-18.

¹⁰⁹ См., например: Постановления от 19.04.2018 № 16-П, от 20.07.2018 № 34-П, от 28.02.2019 № 13-П, от 02.07.2020 № 32-П // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения: 04.01.2025).

¹¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 20.07.2011 № 20-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации" и статьи 116 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2007 год" в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.01.2016 № 1-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации "О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей" в связи с жалобой гражданина С.В. Иванова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

Таким образом, наиболее высокоуровневыми являются общеправовые принципы юридического равенства, справедливости и верховенства права, характеризующие демократическое правовое государство, развитию различных аспектов интерпретации которых посвящено немало актов Конституционного Суда РФ. Как характеристики правового государства, данные начала выступают общими посылками, главными требованиями к правовой системе, из которых формулируются более узкие, «инструментальные» принципы стабильности и разумной предсказуемости правопорядка, правовой определенности и недопустимости обратной силы закона, добросовестности и транспарентности действий государства. Эти «инструментальные» принципы, по сути, описывают конкретные и более измеримые качества правовой системы, соответствующие демократическому правовому государству и способствующие формированию социального согласия и взаимного доверия между обществом и государством. Обратимся к анализу взаимосвязи данных принципов с поддержанием доверия к закону и действиям властей.

Принцип недопустимости обратной силы закона, ухудшающего положение лиц, выступает средством обеспечения разумной стабильности и, следовательно, предсказуемости правопорядка, которые, в свою очередь, являются элементами правовой определенности. На это нас ориентирует позиция КС РФ, который указал: «принцип действия закона во времени, предполагающий, что действие закона распространяется на отношения, права и обязанности, возникшие после введения его в действие, направлен на обеспечение *правовой определенности и стабильности* законодательного регулирования; <...> придание же закону, ухудшающему правовое положение граждан, обратной силы, рассматривается как несоблюдение принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства»¹¹². Для

¹¹² Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений части 9 статьи 3 Федерального закона "О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации" в связи с жалобой гражданина Е.В. Потоцкого» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

поддержания доверия граждан к закону и действиям государства необходимо не только соблюдать правило запрета обратной силы закона, но и в целом обеспечить «сохранение разумной стабильности правового регулирования и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, а также предоставление гражданам в случае необходимости возможности, в частности, посредством установления временного регулирования, в течение некоторого разумного переходного периода адаптироваться к вносимым изменениям»¹¹³. Стабильность правоотношений, относящаяся «к одному из аспектов принципа правовой определенности, предполагает *предсказуемость поведения участников правоотношений* (особенно если одним из них является государство) и недопустимость произвольных изменений их статуса»¹¹⁴. Таким образом, доверие к закону и действиям государства обеспечивается через принцип стабильности¹¹⁵ и предсказуемости правопорядка (включая недопустимость ретроактивного применения закона, ухудшающего положение невластного субъекта), которые, в свою очередь, выступают элементами принципа правовой определенности.

Соотношение принципов поддержания доверия и *правовой определенности* в литературе оценивается различно: некоторые авторы рассматривают их как два самостоятельных, независимых друг от друга конституционных принципа¹¹⁶, другие соотносят их как общее и частное (например, Н. В. Варламова выделяла принцип поддержания доверия в

¹¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.05.2001 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 1 и статьи 2 Федерального закона "О жилищных субсидиях гражданам, выезжающим из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей" в связи с жалобами граждан А.С. Стах и Г.И. Хваловой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

¹¹⁴ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 164.

¹¹⁵ См., например: Алексеев С.С. Теория права // М. : Издательство БЕК. 1995. 320 с.

¹¹⁶ Например, в диссертационном исследовании Н.А. Арапова, посвященном конституционному принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, доверие, определенность и стабильность рассматриваются как равновеликие явления, не порождающие друг друга в виде устойчивой последовательности причин и следствий, но возникающие одновременно (см.: Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 // Спб. 2015. 277 с.).

качестве одной из составляющих правовой определенности¹¹⁷), либо понимают принцип правовой определенности как основу, направленную на успешную реализацию в правовой системе остальных принципов права, в том числе на создание и поддержание доверия частных лиц к государству¹¹⁸. Отдельные авторы рассматривают принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в качестве составного элемента правовой определенности, ставя его в один ряд с доступностью, непротиворечивостью, ясностью правовых норм, отсутствием обратной силы, и вместе с тем выделяя и обособляя принцип поддержания доверия как распространяющийся не на действующее, а на потенциальное правовое регулирование¹¹⁹. В российской правовой доктрине есть также работы, отождествляющие правовую определенность с правомерными ожиданиями¹²⁰. Представляется обоснованной точка зрения, отводящая правовой определенности роль качественной характеристики правопорядка, основой для соблюдения и реализации других принципов права¹²¹: «если достигнутой посредством правового регулирования уровень правовой определенности (во всех ее проявлениях) высок, то можно быть уверенным в формировании высокой степени доверия граждан к закону и действиям государства»¹²². Чем выше уровень правовой определенности в отдельных ее аспектах, тем выше уровень доверия общества к закону и действиям государства. Е. А. Дербышева среди таких аспектов правовой определенности, поддерживающих доверие граждан к закону и действиям государства, выделяет: «а) ясность, недвусмысленность,

¹¹⁷ Варламова Н.В. Принцип правовой определенности как выражение социального назначения права // Определенность и неопределенность права как парные категории: проблемы теории и практики: Материалы XII международной научно-практической конференции: в 3-х частях. Том Часть I // М. : РГУП. 2018. Том 1. Часть I. С. 170.

¹¹⁸ См., например: Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. 2008. № 6 (45). С. 32.

¹¹⁹ Пресняков М.В. Принцип поддержания доверия к закону и защита «законных ожиданий» // Вестник Московского университета. Серия 21. Управление (государство и общество). 2021. № 3. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-podderzhaniya-doveriya-k-zakonu-i-zaschita-zakonnyh-ozhidaniy> (дата обращения: 22.06.2025).

¹²⁰ См., например: Дедов Д.И. Юридический метод: Научное эссе // М. : Волтерс Клувер. 2008. 160 с.

¹²¹ Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. 2008. № 6 (45). С. 35.

¹²² Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 166.

непротиворечивость правовых предписаний, позволяющая участникам правоотношений соотнести их поведение с возможными последствиями; б) стабильность правоотношений, подразумевающая невозможность произвольных и непредсказуемых изменений правового статуса их участников; в) определенность порядка реализации права с точки зрения процедур, сроков и устойчивости полученного результата, включая устойчивость правоприменительных актов»¹²³.

Таким образом, в практике КС РФ и отечественной доктрине можно проследить иерархию анализируемых правовых принципов: верховенство права как основополагающее начало правового демократического государства требует, чтобы действия государства были прозрачными, ответственными, добросовестными; правопорядок в свою очередь должен быть справедливым, стабильным, предсказуемым, что невозможно без правовой определенности как качественного свойства законодательного текста (в узком смысле, т. е. ясности и понятности правовых предписаний) и одновременно составляет правовую определенность в широком смысле. При этом все вместе эти принципы позволяют поддерживать доверие граждан к закону и действиям государства.

Как можно заметить, принцип поддержания доверия к закону и действиям государства тесно связан с иными конституционными принципами и даже иногда отождествляется с некоторыми из них. Аналогично в ходе развития идеи защиты законных ожиданий зарубежная правовая доктрина связывала ее с различными правовыми принципами: недопустимостью злоупотребления властью, эффективным администрированием (ответственным государственным управлением), верховенством закона, пропорциональностью (соразмерностью). Как уже отмечалось ранее, судьи общего права применяли и применяют принцип правомерных ожиданий

¹²³ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 166.

несколько бессистемно, зачастую ссылаясь на него там, где было достаточно иных оснований судебного пересмотра административных решений.

Однако можно также выделить правовые принципы и ценности, которые, наоборот, вступают в противоречие с поддержанием доверия (законных ожиданий, защиты доверия, правовой безопасности и других аналогичных доктрин) и создают препятствия практическому применению анализируемого принципа. В этой связи основной проблемой реализации в деятельности судов принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, обусловленной сложностью соотношения и взаимодействия этой концепции с иными правовыми принципами, выступает необходимость поиска баланса между различными интересами: частный интерес (ожидания, основанные на ранее существовавшей практике административного органа, необходимость гарантии законных интересов невластных субъектов, защиты их прав, обеспечения стабильности и предсказуемости правопорядка) вступает в конфликт с интересом публичным, состоящим в сохранении за органами исполнительной власти автономии при принятии решений и оценке общественного блага, права вносить изменения в реализуемую ими политику и осуществлять закрепленные за ними полномочия по собственному усмотрению в целях наибольшей эффективности правоприменения, обеспечивать соблюдение принципа законности и равенства.

В случае смещения баланса в сторону частного интереса суд рискует подменять административный орган, навязывая ему решение по существу во имя защиты правомерных ожиданий. В такой ситуации, как отмечают некоторые зарубежные исследователи, «рассматривать законные ожидания как требование к лицу, принимающему решение, действовать определенным образом равносильно тому, чтобы рассматривать их как норму закона»¹²⁴, тогда как, по справедливому замечанию судьи лорда Деннинга, «выполнение обязательства должно быть совместимо с общественным долгом лица,

¹²⁴ Daly P. «A Pluralist Account of Deference and Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK : Hart Publishing. 2017. Pp. 108 - 109.

принимающего решение»¹²⁵. Основной риск нарушения баланса – угроза принципу законности и гибкости правового регулирования, если законные ожидания применяются как ограничительный фактор административного усмотрения и эффективного публичного управления.

В парадигме принципов демократии и разделения властей этот конфликт может быть разрешен только с опорой на уважение судом полномочий и административного усмотрения органов исполнительной власти, действующих в соответствии с мандатом, предоставленным им властью законодательной.

В России данная проблема усугубляется также спецификой сферы публичных финансов, которая, как отмечает А. Н. Козырин, представляет собой поле для «столкновения различных, подчас противоречивых и разнонаправленных интересов: государственных, групповых, индивидуальных <...> при этом от возможности нахождения "результатирующего" вектора таких интересов будет зависеть в конечном итоге социально-экономическая и политическая стабильность в государстве, возможность нормального функционирования всех без исключения общественных и государственных институтов»¹²⁶. Стабильность государства и доверие граждан напрямую зависят от умения власти согласовать публичные и частные интересы в финансовой (налоговой) сфере. При этом, по мнению А. Б. Зеленцова и М. В. Немытиной, несмотря на то, что в российской правовой доктрине понятия «публичное» и «государственное» больше не считаются синонимами, на практике под видом публичных зачастую продвигаются именно государственные интересы, что «отражает особенности отечественной правовой культуры, <...> публичные интересы в том виде, в котором они представлены в России, выросли в недрах той системы общественных отношений, где государство доминирует над обществом, а

¹²⁵ R v Liverpool Corporation; ex parte Liverpool Taxi Fleet Operators' Association [1972] 2 QB 299, 308 (Lord Denning MR).

¹²⁶ Козырин А.Н. Взаимодействие общества и государства в сфере публичных финансов // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. № 2 (39). 2002. С. 94.

общество подчинено государству»¹²⁷. Такая особенность российской правовой культуры предопределяет другую проблему реализации принципа правомерных ожиданий в контексте балансировки частных и публичных интересов, а именно наблюдаемое на данном этапе его развития пробюджетное его понимание, противоречащее самой сущности принципа и угрожающее стать причиной неэффективности его дальнейшего применения.

Сложности взаимодействия правомерных ожиданий с иными конституционными принципами, проблема пересечения сферы применения анализируемой доктрины с другими основаниями судебного пересмотра решений и действий органов исполнительной власти, а также противоречия между защитой правомерных ожиданий и принципами равенства, законности, справедливости, демократии, разделения властей, гибкости государственного управления обусловили постоянный научный поиск границ данной концепции в попытках разрешить указанные проблемы. Подробно описанный ранее подход профессора Дж. Варухаса, сужающий сферу применения законных ожиданий в юрисдикциях общего права до прямых обещаний или заверений со стороны административного органа, адресованных конкретному лицу либо четко обозначенной группе лиц, стал ответом на обеспокоенность зарубежных исследователей чрезмерно широкими рамками доктрины законных ожиданий. Помимо ограничения материальных законных ожиданий «классическим» случаем, Дж. Варухас также выступает за то, чтобы суды применяли более структурированный тест, опираясь на критерии, изложенные в деле *R. v Jockey Club, ex parte RAM Racecourses Ltd.*¹²⁸ с тем, чтобы сбалансировать доктрину законных ожиданий с принципами разделения властей, свободой усмотрения органов публичной администрации (гибкостью государственного управления). Исследователь предлагает следующий тест из шести пунктов:

1. Было ли заверение/обещание ясным и недвусмысленным?

¹²⁷ Зеленцов А.Б., Немытина М.В. Публичные интересы и производные от них юридические конструкции // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. 2018. Т. 22. № 4. С. 427.

¹²⁸ *R. v Jockey Club, ex parte RAM Racecourses Ltd* [1993] 2 All. E.R. 225.

2. Было ли заверение/обещание сделано непосредственно истцу, или, если нет, входил ли истец в категорию лиц, которые имели право полагаться на данное заверение, или было ли разумно для истца полагаться на него?
3. Полагался ли истец на заверение/обещание?
4. Понес ли истец ущерб в результате доверия заверению государственного органа?
5. Может ли ответчик (государственный орган) доказать, что преобладающие общественные интересы позволяют ему отступить от своего обещания?
6. Должен ли суд воспользоваться своим дискреционным правом в пользу истца?¹²⁹

Истец должен соответствовать первым четырем критериям, а на ответчика возлагается бремя доказывания того, что у него были веские причины отступить от этих материальных законных ожиданий. Дж. Варухас предпочитает более структурированный подход, во-первых, потому что опасается, что в противном случае судьи могут применить интуитивный подход вместо строгого применения закона. Во-вторых, исследователь обеспокоен тем, что, если не ограничить материальные законные ожидания одним классическим случаем, применяя структурированный подход, это может привести к тому, что суды будут применять материальные законные ожидания слишком широко, создавая несогласованность и подменяя ими иные правовые принципы, выступающие основаниями пересмотра административных действий или решений.

П. Дэйли, напротив, предлагает придерживаться плюралистического подхода в применении доктрины законных ожиданий для преодоления ее концептуальной неясности, который предполагает интеграцию нескольких общеправовых принципов с учетом их взаимодействия и баланса.

¹²⁹ Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK : Hart Publishing. 2017. Pp. 46 - 47.

Так, например, принцип верховенства права и надлежащего (добросовестного) управления должны применяться в делах о законных ожиданиях с опорой на защиту автономии и достоинства личности, что предполагает приоритет ожиданий, если нарушение обещаний государства подрывает доверие граждан и их способность планировать свою жизнь и хозяйственную деятельность. Например, в делах вроде *Coughlan* суды обязаны учитывать, что «несправедливость» нарушения обещаний противоречит верховенству права.

В свою очередь учет ценностей демократии и разделения властей предполагает уважение автономии административных органов и ограничение «судебного активизма»: суды не должны «парализовывать» возможность властей менять политику, если это оправдано публичными интересами, а также должны избегать «присваивания административных полномочий»¹³⁰, подменяя решения административных органов по существу. Роль судов – проверять рациональность или пропорциональность решений, а не навязывать свои взгляды.

При этом плюралистический подход предполагает, что в делах, где административные органы действовали *ultra vires* (за пределами своих полномочий), суды в основном придерживаются принципа недействительности таких решений и указывают, что они не могут порождать законные ожидания (незаконные заявления не могут служить основанием для обязательств, так как это подрывает верховенство закона).

Однако в исключительных случаях суды могут учитывать добросовестное доверие частных лиц к незаконным действиям власти, чтобы избежать несправедливости, в случае если (1) ожидания вызваны недвусмысленными обещаниями или устойчивой практикой, (2) лицо полагалось на обещания (например, вложило средства) и понесло убытки,

¹³⁰ Thames Valley Electric Power Board v NZFP Pulp & Paper Limited [1994] 2 NZLR 641, 653.

(3) власть не доказала злого умысла или недобросовестности со стороны заявителя.

Интенсивность судебного контроля в делах о законных ожиданиях, согласно плюралистическому подходу, зависит от:

- силы ожиданий: чем конкретнее обещание и чем более зависимым (уязвимым) является лицо, тем строже суд оценивает нарушение его ожиданий;

- характера решения: для «макрополитических» вопросов, решения по которым затрагивают значимые общественные интересы, суды применяют скользящую шкалу контроля, смягчая стандарты защиты ожиданий.

Таким образом, подход П. Дейли плюралистичен, поскольку он утверждает, что не существует четкой иерархии между ценностями, которые могут оправдать защиту законных ожиданий. Вместо этого конкурирующие правовые принципы, включая защиту законных ожиданий (поддержание доверия к закону и действиям государства, если речь идет о России) должны быть сбалансированы и примирены в каждом конкретном случае (принцип сбалансированности), а стандарты проверки (например, строгость пропорциональности) должны быть адаптированы к типу ожиданий (индивидуальные vs. общие обещания) и значимости общественных целей, преследуемых решениями, «разочаровывающими» правомерные ожидания (принцип гибкости).

Кроме того, применение плюралистического подхода позволяет сбалансировать принцип защиты правомерных ожиданий с принципами равенства и законности, поскольку несомненными достоинствами такого подхода являются контекстуальность и гибкость.

В отечественной юридической практике принцип поддержания доверия и правомерные ожидания как ключевой его элемент в настоящее время проходят аналогичный этап поиска концептуальных границ с присущими ему пробелами и коллизиями в нормативном закреплении указанных принципов, а также отсутствием системности и единообразия толкования и применения их

правоприменителями. В этой связи российской правовой науке на данный момент свойственно отсутствие устоявшегося понимания содержания правомерных ожиданий (так, некоторые исследователи и даже правоприменители подменяют их принципом эстоппеля либо административным (судебным) прецедентом), что актуализирует систематизацию и описание ситуаций возникновения ожиданий и их нарушения, подрывающего доверие общества к закону и действиям государства в целях **определения содержания анализируемой концепции.**

Как мы установили ранее, доктрина правомерных ожиданий как центральный элемент принципа поддержания доверия к действиям властей применяется в спорном правоотношении, когда юридически осознаваемый интерес, обоснованно возникший у субъекта в связи с предназначением, логикой и принципами существования и функционирования государства и права, либо порожденный официальными действиями государства в предшествующий момент, опровергается официальными действиями государства в последующий момент. К официальным действиям, порождающим правовые ожидания в момент X и «разочаровывающим» их в момент Y, относятся законотворческая деятельность и правоприменение. При этом законотворческая деятельность в любом случае так или иначе участвует в формировании правомерных ожиданий: либо непосредственно (собственно законные ожидания, напрямую вытекающие из нормативных положений), либо опосредованно (так как невозможно существование правоприменения – толкования закона – без действия или бездействия законодателя – самой нормы закона или ее отсутствия (квалифицированного умолчания, коллизии, пробела)).

Смоделируем ситуации, в которых возникают правомерные ожидания и, следовательно, появляется потребность в разрешении спорного правоотношения.

Важное допущение, на которое мы будем опираться при анализе данного вопроса, состоит в следующем: речь идет о случаях, когда обоснованность

правомерных ожиданий лица была признана судом, то есть не подвергается сомнению тот факт, что законодательное регулирование либо правоприменительная практика **порождают** правомерные ожидания заявителя. Случаи **ошибочного** формирования ожиданий будут рассмотрены отдельно.

1. Ожидания сформированы законодателем – опровергнуты законодателем.

В случае, если ожидания лица основывались на законодательном регулировании (на конкретных нормативных положениях либо исходят из логики и смысла регулирования), которое впоследствии было изменено, в качестве разумного инструмента балансировки правомерных ожиданий налогоплательщиков и публичных интересов в виде законности, равенства, справедливости видится предлагаемые Конституционным Судом РФ механизмы, условно относимые к правотворческим: недопустимость внесения произвольных изменений в законодательство, недопустимость действия новой правовой нормы или нового ее толкования с обратной силой, если при этом ухудшается положение налогоплательщиков, обязательное предоставление лицам разумного достаточного переходного периода для адаптации к изменившемуся регулированию, предоставление гарантий прав и законных интересов субъектов длящихся правоотношений в случае внесения изменений в условия их реализации. В случае объективно необходимых изменений законодательства это позволит обеспечить реализацию принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

2. Ожидания сформированы законодателем – опровергнуты правоприменителем.

В ситуации, когда ожидания лица основаны на действующем правовом регулировании (на конкретных нормативных положениях либо исходят из логики и смысла регулирования), но впоследствии опровергаются действиями правоприменительных органов (вплоть до Верховного Суда РФ), можно говорить о существующей неопределенности правового регулирования,

допускающей различное толкование его положений. Полагаем обоснованным применение в такой ситуации механизмов конституционного нормоконтроля, с помощью которых возможно устранить неясность формулировки нормы и определить ее действительный смысл, соответствующий Конституции РФ.

Поскольку в силу допущения, на котором основана приводимая классификация, обоснованность правомерных ожиданий заявителя не оспаривается (то есть норма действительно допускает такое ее толкование, из которого исходил заявитель), от КС РФ в подобных делах требуется в первую очередь разрешение вопроса о том, является ли обоснованным то толкование нормы, которое придает ей правоприменительная практика. В случае, если правоприменительные органы осуществляют интерпретацию нормы, не соответствующую ее действительному смыслу и (или) конституционным положениям, подлежат защите интересы частного лица, однако не в связи с признанием правомерных ожиданий, а в силу принципов законности и верховенства права.

Однако если регулирование в силу своей неясности и противоречивости допускает два противоположных по своему смыслу, но *в равной мере юридически обоснованных и укладывающихся в конституционные рамки законодательного усмотрения толкования*, а единая судебная практика применения данной нормы не сформирована (то есть как интерпретация налогоплательщика, так и интерпретация правоприменительного (налогового или судебного) органа имеют право на существование), это является достаточным основанием для признания ее неконституционной и обращения к законодателю. Именно на это ориентирует позиция КС РФ, отраженная в Постановлении от 30.03.2018 № 14-П. Суд, рассматривая дело о конституционности ч. 3 ст. 43 Закона об охоте, не только констатировал невозможность установления действительного содержания закона даже посредством обращения к основополагающим конституционным принципам, но и акцентировал внимание на системных противоречиях в правоприменении. Так, арбитражные суды, поддерживая привлечение

Спортивно-охотничьего клуба «Румелко-Спортинг» к административной ответственности, исходили из буквального прочтения оспариваемой нормы, возлагая на субъекты охотхозяйственной деятельности полное бремя финансирования противоэпизоотических мероприятий. Такую позицию поддержал в том числе полномочный представитель Президента Российской Федерации. В то же время в практике судов общей юрисдикции существовал и противоположный подход: руководствуясь ст. 3 и ст. 5 Закона о ветеринарии, они пришли к выводу, что обеспечение ветеринарными лекарственными средствами для проведения противоэпизоотических мероприятий относится к полномочиям Российской Федерации, при этом законодательство не устанавливает каких-либо исключений¹³¹. Такой подход поддерживали представители палат Федерального Собрания и Правительство РФ. При этом, как указал заместитель Председателя ВС РФ, у Верховного Суда Российской Федерации и вовсе отсутствовало устоявшееся понимание нормативного содержания анализируемых законоположений.

Конституционный Суд РФ подчеркнул, что такая двойственность толкования нормы права свидетельствует о ее неопределенности, достаточной для признания нормы неконституционной, поскольку в данных обстоятельствах норма создает условия для произвольного применения, которое нарушает принципы правового государства, верховенства права, равенства и законности. При этом, поскольку неясность нормы не может быть устранена путем конституционно-правового истолкования, единственным способом обеспечить равенство в ее применении является законодательное уточнение нормативных положений. До этого момента КС РФ установил временное толкование оспариваемой нормы, постановив, что закупать и предоставлять субъектам охотхозяйственной деятельности для проведения

¹³¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 30.03.2018 № 14-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 43 Федерального закона "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в связи с жалобой некоммерческого партнерства «Спортивно-охотничий клуб «Румелко-Спортинг» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

противоэпизоотических мероприятий ветеринарные препараты должны органы исполнительной власти.

Полагаем обоснованным безальтернативно предоставлять судебную защиту правомерным ожиданиям лиц, основанным на регулировании, имеющем столь серьезные недостатки юридической техники.

3. Ожидания сформированы законодателем и правоприменителем – опровергнуты правоприменителем.

Не всегда в ситуации, когда текст нормы права остается прежним, а его толкование изменяется (иногда на кардинально противоположное), причина кроется в дефектности формулировки нормы, то есть ее неопределенности, влекущей признание нормы неконституционной. Конституционный Суд неоднократно писал, что «требование определенности правового регулирования, обязывающее законодателя формулировать правовые предписания с достаточной степенью точности, позволяющей гражданину (объединению граждан) соотносить с ними свое поведение – как запрещенное, так и дозволенное, не исключает использование оценочных или общепринятых понятий, значение которых должно быть доступно для восприятия и уяснения субъектами соответствующих правоотношений либо непосредственно из содержания конкретного нормативного положения или из системы находящихся в очевидной взаимосвязи положений, либо посредством выявления более сложной взаимосвязи правовых предписаний, в частности с помощью даваемых судами разъяснений по вопросам их применения»¹³². Изложенное означает, что осуществляемый КС РФ нормоконтроль в отношении такой нормы выступает «крайней мерой реагирования на случаи вопиющей ее полисемии и рассогласованности с иными частями правового порядка»¹³³.

¹³² Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.10.2024).

¹³³ Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // «Вестник экономического правосудия Российской Федерации». 2022. № 5.

Представляется логичным, что, иные причины разворота толкования нормативных положений связаны с тем, что либо ранее существовавшее толкование было неверным (причем речь идет о систематических ошибках в интерпретации закона) и не соответствующим действительному смыслу правовой нормы, либо новое толкование связано с изменившимся социальным, экономическим и политическим контекстом и им обосновано.

Во втором случае, когда экономические и общественно-политические условия требуют корректировки судебной и административной практики, полагаем обоснованным постановку и разрешение судом (1) вопроса о соблюдении принципов недопустимости внесения произвольных изменений в регулирование, недопустимости действия новой правовой нормы или нового ее толкования с обратной силой, если при этом ухудшается положение налогоплательщиков (именно таким образом Конституционный Суд разрешил эту проблему в деле АО «Флот Новороссийского морского торгового порта», обозначив, что изменение толкования и применения нормы возможно лишь на будущие периоды во избежание нарушения правомерных ожиданий и разрушения доверия общества к закону), (2) вопроса о достаточности и разумности переходного периода, предоставленного участникам правоотношений для адаптации к изменившейся правоприменительной практике. Такие правовые механизмы и принципы, будучи реализованными в случае объективно необходимой смены вектора правоприменения, позволяют гарантировать соблюдение принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и вместе с тем необходимую гибкость правового регулирования. Их реализация применительно к налоговым правоотношениям будет подробнее рассмотрена во второй главе настоящей работы. В случае, если суд придет к выводу, что лицу не были предоставлены достаточные гарантии стабильности и правовой определенности, его правомерным ожиданиям, как представляется, должна быть предоставлена правовая защита, поскольку «если допускать, что одна и та же норма может быть правомерно истолкована Верховным Судом прямо противоположным образом, то она,

очевидно, не является понятной для адресата сама по себе (как текст)»¹³⁴. Существует и более радикальная позиция, предполагающая избрание судом того варианта интерпретации закона, который соответствует правомерным ожиданиям заявителя без необходимости дополнительной оценки соблюдения принципа недопустимости обратной силы нового толкования нормы или достаточности переходного периода в случае разворота правоприменительной практики¹³⁵, поскольку именно на государстве, обладающем монополией на правотворчество, лежат риски существования нескольких вариантов толкования неоднозначно сформулированных норм права.

В первом же случае, когда изменение интерпретации норм права связано с признанием ранее существовавшего толкования ошибочным и противоречащим воле законодателя, встает ребром вопрос поиска баланса между законностью – с одной стороны, – и защитой правомерных ожиданий налогоплательщиков – с другой. Кто должен нести бремя негативных последствий ошибочности толкования закона компетентными органами – исходящих от них разъяснений законодательства, судебной практики – если такое толкование породило правомерные ожидания? В этом контексте немалое значение для реализации принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства приобретает требование единообразия судебной практики, обеспечивать которое должен Верховный Суд РФ, а также принцип добросовестности деятельности государства, который в налоговых правоотношениях проявляется в требовании добросовестного налогового администрирования и, как отмечал Н. А. Арапов, «обязывает государство, уже соблюдающее право, делать это определенным образом – добросовестно, т. е., в отличие от принципа законности, обеспечивает не формальную правомерность, а правомерность содержательную»¹³⁶. Добросовестное налоговое администрирование тесно связано с защитой правомерных

¹³⁴ Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // «Вестник экономического правосудия Российской Федерации». 2022. № 5.

¹³⁵ Там же.

¹³⁶ Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 // СПб. 2015. С. 114.

ожиданий налогоплательщиков и поддержанием доверия граждан к закону и действиям государства. По мнению А. В. Изотова добросовестность в отношении представителей государства предполагает «недопустимость недобросовестного обеспечения фискального интереса»¹³⁷. Подробный анализ проявлений такого поведения налоговых органов, а также механизмов реализации принципа поддержания доверия в налоговых правоотношениях в контексте этого вопроса будет представлен в третьей главе настоящей работы.

4. Ожидания сформированы правоприменителем – опровергнуты правоприменителем.

В данной ситуации действия или бездействие (попустительство) налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика, прямо или косвенно демонстрирующие их оценку правильности уплаты налога, письменные разъяснения и решения по итогам мероприятий налогового контроля деятельности конкретного налогоплательщика, отражающие правовую позицию уполномоченного органа по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и законодательства иных отраслей, влияющего на правовой статус налогоплательщика, его права и обязанности формируют у частного субъекта ожидание принятия определенного решения в его ситуации.

Поскольку правомерные ожидания в России формируются в т. ч. на основе правового регулирования и его интерпретации в правоприменительной практике, к официальным действиям законодателя и правоприменителя в связи с их способностью создавать ожидания частных лиц предъявляются определенные требования во исполнение принципа поддержания доверия к закону и действиям государства. Соответствие государственных органов и должностных лиц указанным требованиям обеспечивает взаимное доверие между обществом и государством, легитимность последнего и эффективность права как его инструмента в регулировании общественных отношений.

¹³⁷ Изотов А.В. Эстоппель в налоговом праве: непоследовательное поведение публичного субъекта и защита правомерных ожиданий налогоплательщика // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.04.2025).

5. Последняя ситуация формирования ожиданий несколько отличается от описанных выше, так как ожидания общества от правовой системы и действий государства могут быть связаны с общеправовыми принципами и «надправовыми» ценностями, обусловленными как государственной политикой, так и самой природой и назначением права и государства как явлений. Среди правовых принципов и иных ценностей, которые, как правило, исторически и (или) социокультурно обусловлены или внедрены государством, можно выделить, например, идеи демократии, принципы верховенства права, справедливости, идеологии социализма, коллективизма, индивидуализма т. д.

Что касается ожиданий, основанных на представлениях общества о природе, цели и функциях государства и права, то для их анализа следует обратиться к философии права. Лон Льюис Фуллер, рассуждая в своей работе «Мораль права» о том, что делает существование и функционирование права возможным, привел весьма интересную аналогию, иллюстрирующую «восемь способов провалиться в создании права», и, по сути, представляющую собой восемь недостатков правовой системы, которые делают ее полностью неспособной выполнять свою функцию¹³⁸:

- 1) закон полностью отсутствует либо не исполняется, в результате чего возникает необходимость разрешать каждый вопрос на разовой основе;
- 2) закон не опубликован должным образом, то есть субъекты права не обладают информацией о том, каких правил они должны придерживаться в своем поведении;
- 3) злоупотребление применением закона с обратной силой, которые не только сам по себе не способен направлять действия субъектов права, но и подрывает целостность всей правовой системы, так как

¹³⁸ Fuller Lon L. The Morality of Law // Yale University Press, 1964. Pp. 33 - 38.

ставит любые будущие законы под угрозу их ретроактивного изменения;

- 4) несоблюдение принципа ясности формулировок норм закона, из-за чего их содержание не понятно подвластным субъектам;
- 5) нормы закона противоречивы или взаимно исключают действие друг друга;
- 6) закон требует от субъектов права поведения, выходящего за рамки их возможностей (объективно не исполним);
- 7) в закон вносятся настолько частые изменения, что субъект права не может руководствоваться им в своих действиях;
- 8) фактическое правоприменение не соответствует или противоречит смыслу опубликованного закона.

По мнению Фуллера, наличие хотя бы одного из восьми недостатков правовой системы полностью исключает ее существование как таковой, поскольку между государством-законодателем и гражданином существует взаимность в отношении соблюдения правил: «Правительство говорит гражданину: «Мы ожидаем, что вы будете следовать этим правилам. Если вы будете следовать им, мы гарантируем, что именно эти правила будут применяться к вашему поведению». Когда эта связь взаимности окончательно и полностью разорвана правительством, не остается ничего, на чем можно было бы обосновать обязанность гражданина соблюдать правила»¹³⁹.

Взаимность в отношении соблюдения закона, которую описывает Фуллер, представляется весьма точным описанием, с одной стороны, ожидаемых обществом качественных характеристик правовой и государственной систем, и, с другой стороны, правовых принципов, в совокупности обеспечивающих доверие граждан к закону и действиям государства, где транспарентность, правовая определенность и стабильность правовых норм и обеспечивают создание предсказуемой и надежной правовой

¹³⁹ Fuller Lon L. The Morality of Law // Yale University Press, 1964. Pp. 39 - 40.

среды, а добросовестность законотворчества и правоприменения обеспечивают фактическое соответствие буквы закона его смыслу, объективную исполнимость и фактическую реализацию нормативных положений в правоприменении – и таким образом создается прочный фундамент для уверенности граждан в правовой системе и доверия их к государству.

Установив содержание конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства посредством типологизации и описания ситуаций возникновения и нарушения правовых ожиданий у невластных субъектов, возможно, наконец, очертить **объем данного принципа**, а именно – обозначить, на какие аспекты деятельности государства распространяется и какие формы он принимает в налоговых правоотношениях.

Во-первых, выполнение сформулированных Фуллером требований к правовой системе (ожиданий от нее) соотносятся, во-первых, с законотворческим аспектом принципа поддержания доверия (доверие к закону), а именно с требованиями **стабильности, разумной предсказуемости** и, шире, **правовой определенности налогового регулирования**¹⁴⁰, которые проявляются в следующем:

– правовая определенность в узком смысле: «ясность, недвусмысленность, непротиворечивость правовых предписаний, позволяющая участникам правоотношений соотнести их поведение с возможными последствиями»¹⁴¹;

– стабильность и предсказуемость правопорядка: недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм, предсказуемость законодательной политики, в том числе обязанность

¹⁴⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.05.2001 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 1 и статьи 2 Федерального закона "О жилищных субсидиях гражданам, выезжающим из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей" в связи с жалобами граждан А.С. Стах и Г.И. Хваловой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁴¹ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 166.

законодателя учитывать при изменении условий приобретения права сформировавшиеся на основе ранее действовавшего правового регулирования законные ожидания, связанные с выполнением (полностью либо частично) условий приобретения данного права¹⁴², недопустимость ретроактивного применения закона, ухудшающего положение граждан, которая следует из требования предсказуемости последствий исполнения закона гражданами¹⁴³; обязательное обеспечение возможности в течение разумного переходного периода адаптироваться к изменениям¹⁴⁴; «определенность порядка реализации права с точки зрения процедур, сроков и устойчивости полученного результата, включая устойчивость правоприменительных актов»¹⁴⁵.

Во-вторых, указанные требования предъявляются и к правоприменительной деятельности, нарушающей принципы стабильности, предсказуемости и определенности правового регулирования: придание акту толкования закона обратной силы (например, акту высшего судебного органа), отсутствие переходного периода в случае изменения ранее устойчивого вектора судебной практики, отсутствие единообразия правоприменения, которое, как отмечает КС РФ, играет важную роль в поддержании доверия к нему: «судебная практика по одинаковым категориям дел не должна быть противоречивой и характеризоваться различным пониманием отдельных норм законодательства и подзаконных нормативных правовых актов»¹⁴⁶. В целях

¹⁴² Постановление Конституционного Суда РФ от 20.04.2010 № 9-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 7 Федерального закона "О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации" в редакции Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О противодействии коррупции" в связи с жалобами граждан А.А. Анохина и П.И. Зелинского и запросами Железнодорожного районного суда города Новосибирска и Кировского районного суда города Ростова-на-Дону» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁴³ См., например: Определения от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О, Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 18-П «По делу о толковании статей 96 (часть 1) и 99 (части 1, 2 и 4) Конституции Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁴⁵ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 166.

¹⁴⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

обеспечения единообразия правоприменения отправление правосудия должно характеризоваться «квалифицированным подходом к рассмотрению и разрешению споров, позволяющим суду вынести законное, обоснованное и справедливое решение и исключающим неоднозначное правоприменение – расхождение между буквальным содержанием оспариваемого законоположения и его интерпретацией правоприменителем в рассматриваемой ситуации, которое, приводя к формированию противоположных подходов в судебной практике, нарушает принцип поддержания доверия»¹⁴⁷.

В качестве логического следствия, результата соответствия законодательного регулирования и правоприменения требованиям стабильности и определенности КС РФ называет возможность участников правоотношения в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения¹⁴⁸, а также уверенность субъектов права в неизменности официально признанного правового статуса и в возможности реализации прав¹⁴⁹, что и характеризует их доверие к закону.

Требования второй категории предъявляются не к нормативно-правовому регулированию, а непосредственно к **действиям государства** в лице уполномоченных органов и должностных лиц (как законотворческих, так и правоприменительных), а именно – требование **добросовестности деятельности государства**, которое аналогично предполагает как добросовестность действий законодателя, так и добросовестное

¹⁴⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2024 № 9-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 16.2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью "Газпромнефть - Смазочные материалы" и общества с ограниченной ответственностью "ВИРЕМ РУС"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁴⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2022 № 22-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 2 Закона Новосибирской области "О мерах социальной поддержки по оплате жилого помещения и коммунальных услуг работников образования, проживающих и работающих в сельской местности, поселках городского типа на территории Новосибирской области" в связи с жалобой гражданки Т.В. Мельниковой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁴⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона "О трудовых пенсиях в Российской Федерации" в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

правоприменение. В отношении законотворческой деятельности добросовестность проявляется в:

- ответственности законодателя за качество принимаемых решений¹⁵⁰;
- недопустимости законодательных решений, которые исходят из недоверия государства гражданам и независимой гражданской деятельности¹⁵¹;
- надлежащем информировании участников правоотношений о внесении изменений в действующее регулирование и обязательном официальном опубликовании законодательных актов как минимальном стандарте обеспечения такого информирования (транспарентность деятельности государства)¹⁵²;
- установлении механизма, позволяющего компенсировать неблагоприятные последствия, возникшие из-за изменений правового регулирования;
- действенности государственной защиты прав¹⁵³;
- уважении прав властью.

Перечисленные проявления принципа поддержания доверия граждан к действиям государства в законотворчестве дополняются требованиями,

¹⁵⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 18-П «По делу о толковании статей 96 (часть 1) и 99 (части 1, 2 и 4) Конституции Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).; Гаджиев Г.А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. качество законов с российской точки зрения [Электронный ресурс] // СКО. 2012. № 4 (89): [сайт] / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-pravovoy-opredelennosti-i-rol-sudov-v-ego-obespechenii-kachestvo-zakonov-s-rossiyskoy-tochki-zreniya> (дата обращения: 04.04.2024).

¹⁵¹ Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2011 № 879-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵² Постановление Конституционного Суда РФ от 27.03.2012 № 8-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 23 Федерального закона "О международных договорах Российской Федерации" в связи с жалобой гражданина И.Д. Ушакова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵³ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.05.2022 № 22-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 2 Закона Новосибирской области "О мерах социальной поддержки по оплате жилого помещения и коммунальных услуг работников образования, проживающих и работающих в сельской местности, поселках городского типа на территории Новосибирской области" в связи с жалобой гражданки Т.В. Мельниковой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

которым должна отвечать правоприменительная деятельность в контексте данного принципа.

Во-первых, доверие граждан к действиям государства обеспечивается за счет независимости судов и справедливости выносимых ими решений¹⁵⁴: судебные решения должны приниматься «при тщательном учете целей соответствующего регулирования, а также всесторонней оценке фактических обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение, изменение, прекращение прав»¹⁵⁵, что предполагает в том числе «отсутствие судебного формализма»¹⁵⁶, отсутствие судебного произвола, неотвратимость ответственности за должностные правонарушения¹⁵⁷.

Во-вторых, административные органы должны осуществлять свою контрольно-надзорную деятельность на началах принципа добросовестности. Как справедливо подчеркивает С. В. Запольский, налоговое обязательство не только закрепляет обязанность налогоплательщика, но и возлагает обязанности на налоговые органы, вовлекая их в сотрудничество с налогоплательщиком: государство должно своевременно информировать, разъяснять и помогать правильно исполнить налоговую обязанность¹⁵⁸. Доктрина добросовестного налогового администрирования является

¹⁵⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵⁵ См., например: Постановления от 02.07.2020 № 32-П, от 28.12.2022 № 59-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование", части 22 статьи 26 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

¹⁵⁸ Запольский С.В. Налогообложение как правовая категория: информационный и финансово-правовой аспект // Мониторинг правоприменения. 2024. № 4 (53). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-pravovaya-kategoriya-informatsionnyy-i-finansovo-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 22.06.2025).

отраслевым принципом, разработанным в налоговом праве, который наряду с административно-правовым принципом охраны доверия обеспечивает реализацию конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, защиту интересов частных лиц как заведомо «слабой» стороны во взаимоотношениях с властными субъектами. В административном праве принцип защиты (охраны) доверия (законных ожиданий – в зарубежном административном праве), как отмечал А. К. Давыдов, «действует в ситуации, когда наличная правовая норма, предшествующая административная практика или иные обстоятельства (например, обещание органа) позволяли добросовестному лицу рассчитывать на определенные правовые последствия»¹⁵⁹. Несмотря на административно-правовое происхождение правомерных ожиданий, они в полной мере защищаются и в налогово-правовых отношениях.

Принцип добросовестного налогового администрирования включает в себя множество аспектов, разработанных судебной практикой и практикой конституционного контроля. Так, например, добросовестное налоговое администрирование предполагает, что налоговые органы *не будут злоупотреблять своими должностными полномочиями* при осуществлении налогового контроля, что довольно очевидно, а также что при осуществлении своих полномочий они *будут действовать последовательно, разумно, непротиворечиво* как при принятии решений в отношении конкретного налогоплательщика, так и в целях сохранения единообразия применяемых подходов в рамках всей вертикали налоговых органов на федеральном и территориальном уровнях. К числу действий инспекций, не отвечающих принципу добросовестности, относится, например, игнорирование возможности осуществить налоговый контроль наиболее удобными для налогоплательщика способами (когда налоговый орган запрашивает оригиналы всех документов в рамках выездной налоговой проверки вместо

¹⁵⁹ Давыдов К.В. Административные процедуры: концепция правового регулирования: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 // Нижний Новгород, 2020. С. 166.

электронных копий). Также добросовестное налоговое администрирование включает в себя недопустимость формального исполнения своих полномочий налоговыми органами, недопустимость формального подхода при фискальных проверках деятельности налогоплательщиков в целях максимального увеличения штрафных санкций, недопустимость избыточного налогового контроля: например, когда налоговый орган при вынесении решения по результатам проверки не учитывает поведение налогоплательщика на протяжении всей проверки, пренебрегает фактом оказания содействия налоговому органу со стороны налогоплательщика либо искусственно затягивает сроки проведения налоговой проверки или совершает иные процедурные нарушения.

ГЛАВА II.

Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в налоговом правотворчестве

§ 2.1. Определенность законодательства о налогах и сборах как основа взаимного доверия общества и государства в налоговых отношениях

Одной из ключевых проблем, подрывающих доверие граждан к закону, является нестабильность правового регулирования¹⁶⁰, которая выражается, например, в неконтролируемых изменениях, иногда не имеющих под собой весомых оснований¹⁶¹, а также правовая неопределенность, обусловленная низким качеством законодательного текста (коллизии, пробелы, юридико-технические ошибки, неясность формулировок), на которые неоднократно указывал Конституционный Суд РФ¹⁶². Некоторые исследователи видят корень данных проблем в отсутствии ответственности законодателя за качество принимаемых решений¹⁶³. При этом, есть основания полагать, что к налоговому законодательству должны предъявляться повышенные требования в части определенности и стабильности в силу его специфики, которая проявляется в четырех ключевых аспектах.

Во-первых, публично-правовая природа налогового права предполагает приоритет публичных интересов при сохранении разумного баланса с частными. Участие государства в налоговых отношениях носит властный и субординационный характер, а преобладание императивных норм требует их

¹⁶⁰ Подробнее см.: Кондрашев А.А. О правовых и «неправовых» законах: критерии отграничения и российская правовая реальность // Конституционное и муниципальное право. 2019. № 11. С. 3 - 8.

¹⁶¹ См. об этом: Пепеляев С.Г. Починить принтер // Налоговед. 2016. № 9. С. 4 - 6.

¹⁶² Конституционно-правовые аспекты совершенствования нормотворческой деятельности (на основе решений Конституционного Суда Российской Федерации 2013-2015 годов). / URL: http://www.ksrf.ru/ru/Info/Maintenance/Informationks/Documents/Information_2015.pdf.

¹⁶³ Голещихин В.С. Системные дефекты федерального законодательства // Государственная власть и местное самоуправление. 2021. № 10. С. 49.

четкости и стабильности для минимизации произвола в применении права со стороны властного субъекта.

Во-вторых, налоговое право отличается высокой сложностью и динамичностью изменений, что отмечается многими исследователями¹⁶⁴. Это связано с необходимостью адаптации к трансформациям экономики, что часто приводит к революционным реформам. Подобная естественная динамичность данной отрасли законодательства в некоторых случаях может усугублять негативные последствия правовой неопределенности, связанной с недостатками текста налоговых законов.

В-третьих, налоговые отношения характеризуются конфликтностью, обусловленной противоречием между интересами государства и налогоплательщиков. Естественное стремление человека к защите собственности может провоцировать сопротивление налогообложению, представляющему по своей природе (индивидуально) безэквивалентное изъятие. Любая неопределенность норм в таких условиях толкуется частными лицами в пользу частных лиц, а налоговыми органами в пользу пополнения бюджета, что также усиливает роль однозначности правовых предписаний в данной сфере. Конституционный Суд РФ подчеркивает: расплывчатость норм ведет к произвольному их применению, нарушая принцип юридического равенства.

В-четвертых, процессуальная составляющая налогового права требует детальной регламентации контроля, взысканий и ответственности. Четкость процедур гарантирует защиту прав налогоплательщиков от административного произвола.

Представляется обоснованным заключить, что излишняя вариативность интерпретации положений закона, порожденная их неясностью и неопределенностью:

¹⁶⁴ См., например: White M.J. Why are Taxes so Complex and Who Benefits? // Tax Note. 1990. Vol. 47. 30 p.; Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // Финансовое право. 2007. № 10.

– во-первых, напрямую нарушает *правомерные ожидания* субъектов регулируемых правоотношений от регулирования в целом – а именно ожидание его стабильности и разумной предсказуемости,

– во-вторых, создает основания для нарушения *правомерного ожидания* добросовестности поведения правоприменительных органов, которые могут злоупотреблять этой вариативностью толкования закона,

– в-третьих, является фактором неустойчивости возможных *законных ожиданий*, основанных на собственной интерпретации положений закона субъектами правоотношений, которая может быть неверной ввиду неясности формулировок закона, и нормативно обусловленных ожиданий частных лиц, сформированных официальными разъяснениями, правовыми позициями и действиями правоприменительных органов, которые также могут быть ошибочными и не соответствовать смыслу регулирования в силу низкого качества текста закона.

Таким образом, основным негативным эффектом неопределенности норм законодательства выступает возможность их чрезмерно гибкой, произвольной интерпретации правоприменителями, и, следовательно, возможность злоупотреблений с их стороны, что наглядно продемонстрировала практика определения налогооблагаемой базы по налогу на добычу полезных ископаемых (*далее* – НДПИ) за последние двадцать лет. Налоговый кодекс РФ определяет налоговую базу по данному налогу как «полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ» (п. 1 ст. 336 НК РФ¹⁶⁵), при этом уточняется, что добытым полезным ископаемым считается «продукция *горнодобывающей* промышленности и разработки карьеров <...> содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая

¹⁶⁵ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 30.01.2026) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации» и *не считается* «продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности» (п. 1 ст. 337 НК РФ). Таким образом, объектом обложения НДС может считаться та продукция, которая после добычи и, если требуется, первичной обработки была доведена до качества, соответствующего какому-либо из стандартов и техническим условиям. Такое толкование ст. 337 НК РФ подтверждается в т. ч. п. п. 8, 9 (подп. «а») Методических указаний по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами (утв. Постановлением Госгортехнадзора РФ 10.12.1998 № 76, № РД-07-261-98).

Как можно отметить, в ст. 337 НК РФ законодатель не конкретизирует, какому стандарту должна соответствовать продукция, чтобы подпадать под понятие «добытого полезного ископаемого» для целей исчисления НДС: это может быть национальный, региональный, международный или локальный стандарт организации. При добыче строительного камня налогоплательщик, руководствуясь данной нормой, как правило, выбирает стандарт ГОСТ 31436-2011 «Породы горные скальные для производства щебня для строительных работ» и определяют налоговую базу по стоимости добытой породы, которая после операций по дроблению становится щебнем для строительных работ. Такие действия налогоплательщика находятся в рамках допустимой интерпретации положений ст. 337 НК РФ, позволяющей считать добытым полезным ископаемым продукцию, первую по своему качеству соответствующую национальному стандарту, что подтверждается в том числе устоявшейся в 2000-х гг. практикой арбитражных судов, включая Высший Арбитражный Суд РФ¹⁶⁶ (далее также – ВАС РФ).

¹⁶⁶ Например: «при определении объекта НДС судам следует иметь в виду: поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся

Однако, разумеется, стоимость горной породы до обработки будет ниже, чем стоимость той же породы, на дробление которой были потрачены технологические мощности налогоплательщика, следовательно, и налоговая база по НДС, определенная по ГОСТу 31436-2011 будет меньше. Налоговые органы сравнительно недавно (представители юридического сообщества связывают это с тем, что фискальные органы пришли «к выводу, что добывающие строительный камень предприятия недоплачивают в казну <...> налоговики дробление бутового камня приравнивали к добыче и потому стали рассчитывать НДС со стоимости щебня»¹⁶⁷) со ссылкой на стандарт ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ» доначисляют НДС, полагая, что объектом обложения является не исходный

продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.)» (Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости»); «Учитывая изложенное и принимая во внимание, что в силу абз. 2 п. 1 ст. 337 НК РФ не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, суд пришел к обоснованному выводу, что щебень, полученный при переработке камня строительного из известняка, соответствующего Стандарту предприятия «Технические требования СТП-01-01 ст. 1 Н 2002 г.», не является полезным ископаемым» (Постановление ФАС Центрального округа от 16.08.2006 по делу № А68-1662/06-207/5 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12.01.2007 № 13007/06), Постановление ФАС Центрального округа от 25.07.2006 по делу № А68-1649/06-200/11 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 12.01.2007 № 13030/06), Постановление ФАС Центрального округа от 05.10.2006 по делу № А68-АП-204/12-05 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 09.02.2007 № 608/07); Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.11.2006 по делу № А53-735/2006-С6-27 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 14.03.2007 № 2092/07)); «Довод налогового органа о том, что добытым полезным ископаемым является щебень строительный и налоговая база должна определяться из цены реализации щебня, поскольку общество производит дальнейшую переработку гравия, в результате которой получает щебень строительный, реализуемый обществом, неоснователен. Поскольку судом установлено и подтверждено материалами дела, что первой по своему качеству соответствующей стандарту общества продукцией, является гравий, то полезным ископаемым, добываемым обществом является гравий независимо от того, что фактически обществом реализуется щебень строительный, полученный в результате переработки гравия» (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 05.10.2007 по делу № А73-13557/2006-19 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 04.02.2008 № 1120/08)); «щебень, в дальнейшем получаемый из камня строительного, не может считаться добытым полезным ископаемым, поскольку он образуется в результате технологического передела (дробления) камня строительного, осуществляемого за пределами горного отвода. <...> Поскольку щебень является продуктом дальнейшей переработки полезного ископаемого, добываемого обществом, на основании абз. 2 п. 1 ст. 337 Кодекса щебень в данном случае не может быть признан полезным ископаемым, подлежащим обложению налогом на добычу полезных ископаемых» (Постановление ФАС Уральского округа от 17.11.2008 № Ф09-8284/08-СЗ по делу № А76-2779/08 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 20.02.2009 № ВАС-2362/09)) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁶⁷ «Бизнес попросил защиты при «неформальных» встречах с налоговыми органами», 18.11.2021 // Персональный блог Аркадия Брызгалова [сайт]. / URL: https://www.nalog-briz.ru/2021/11/blog-post_18.html#_ftn3 (дата обращения: 22.06.2025).

продукт – добытый строительный камень, а щебень, то есть этот же камень в раздробленном виде. Такой подход нашел поддержку в арбитражных судах¹⁶⁸.

В положения законодательства, устанавливающие объект обложения по налогу на добычу полезных ископаемых, не вносились изменения с 2002 г., однако подходы правоприменительных органов на основе этих положений, сформированные в 2000-х гг., изменились на диаметрально противоположные. Оставив в стороне рассуждения о нарушении принципа запрета обратной силы закона, поддержания доверия к закону и действиям государства, равенства и справедливости налогообложения¹⁶⁹ таким радикальным изменением практики, обратимся к анализу предпосылок, обусловивших саму возможность такой ситуации. Положения НК РФ, устанавливая элементы НДС, не дают ответа на вопрос, как разграничить продукцию горнодобывающей промышленности и продукция промышленности перерабатывающей: с одной стороны, полезное ископаемое получают в

¹⁶⁸ Например: «добыча известняка в карьере и затем **дробление до состояния щебня являются продолжением технологического процесса добычи** горных пород в карьере» (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020 № Ф06-62167/2020 по делу № А65-25826/2019 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 06.10.2020 № 306-ЭС20-14062); «При исследовании материалов дела судами установлено, что Артели «Урал-Норд» выдана лицензия на добычу строительного камня <...> Добыча строительного камня в карьере и затем дробление, сортировка и отгрузка щебня являются продолжением технологического процесса добычи горных пород в карьере, <...> следовательно, как верно указали суды, **для налогоплательщика полезным ископаемым будет признан именно щебень различных фракций**» (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2018 № Ф09-8341/17 по делу № А60-3386/2017 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 30.05.2018 № 309-КГ18-5990)); «как до доставки на дробильно-сортировочной установку, так и после дробления и грохочения на дробильно-сортировочной установке, добытый гранит для производства строительного камня на щебень соответствует ГОСТу 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительства работ. ТУ», изменяется лишь его размерность (гранулометрический состав) <...> при этом физико-механические свойства (прочность, пористость, плотность), химический и минеральный состав, кристаллическая структура, технологические свойства после обработки на дробильно-сортировочной установке остаются прежними. <...> суды пришли к верному выводу, что **работы по переработке щебня являются первичной переработкой полезных ископаемых, входящих в общий цикл добычных работ**» (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2021 № Ф09-4269/21 по делу № А60-45531/2020 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 11.10.2021 № 309-ЭС21-17888 по делу № А60-45531/2020); «**изменения ряда физико-механических свойств в результате дробления строительного камня до состояния щебня обусловлены процессом дробления, но не более.** Каких-либо доказательств, подтверждающих переработку добытого строительного камня путем обогащения либо технологического передела (отделение ценных минералов от пустой породы, взаимное разделение ценных минералов, получение готового полуфабриката и т.п.), в результате которых была бы получена качественно новая продукция, обществом не представлено» (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.12.2021 № Ф09-8582/21 по делу № А60-65326/2020) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025)

¹⁶⁹ См., например: Китаев Е. «Обратили в камень: кассационная инстанция встала на сторону налоговой службы в споре с недропользователями» // Российская газета. 24 июня 2021 г. № 138 (8489); «Нахлобучили нас»: В правительстве хотят заставить металлургов вернуть в бюджет 100 миллиардов / Из интервью Первого вице-премьера Андрея Белоусова // Газета «Комсомольская правда» [сайт]. / URL: <https://www.kp.ru/daily/27284/4421576/> (дата обращения: 22.06.2025).

результате горной добычи (п. 1 ст. 337 НК РФ), а перечень видов полезного ископаемого указан в п. 2 ст. 337 НК РФ и носит закрытый характер (строительный камень там указан, а вот щебень – нет). С другой стороны, п. 3 ст. 337 допускает признание полезным ископаемым продукции переработки («полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий»), а п. 7 ст. 339 НК РФ устанавливает, что «при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается <...> полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде **завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр** (отходов, потерь)». Обращение правоприменителей к подзаконным нормативным актам не позволяет устранить указанное противоречие – доводы и нормы, которые приводятся налоговыми органами и судами в обоснование своей позиции, не выдерживают критики: аналогичные по убедительности доводы и ссылки существуют и в поддержку позиции налогоплательщиков¹⁷⁰. Как видится, первопричиной и предпосылкой такого поворота правоприменительной практики стала необоснованная гибкость и абстрактность (равно «неопределенность») норм НК РФ, регулирующих объект обложения НДС, а также противоречия в подзаконных нормативных правовых актах, регламентирующих технологические процессы горной добычи¹⁷¹, которые позволили внезапно и кардинально увеличить суммы

¹⁷⁰ Брызгалов А. НДС и добыча щебня: как без изменения закона в одночасье изменилась практика налогообложения целой отрасли // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2021/11/02/ndpi_i_dobycha_schebnya_kak_bez_izmeneniya_zakona_v_odnochase_izmenilas_praktika_nalogooblozheniya_s (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁷¹ «ОК 034-2014 (КПЕС 2008). Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) (ред. от 24.04.2025); «ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) (ред. от 09.04.2025); Постановление Госгортехнадзора РФ от 06.06.2003 № 71 (ред. от 30.06.2009) «Об утверждении «Правил охраны недр» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 18.06.2003 № 4718); Постановление Правительства РФ от 03.03.2010 № 118 (ред. от 12.11.2020) «Об утверждении Положения о подготовке, согласовании и утверждении технических проектов разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документации на выполнение работ, связанных с использованием участками недр, по видам полезных ископаемых и видам пользования недрами»; Приказ Ростехнадзора от 08.12.2020 № 505 «Об утверждении Федеральных норм и правил в области промышленной безопасности "Правила

налоговых поступлений от всей добывающей отрасли в отсутствие каких-либо изменений законодательства: «по данным аппарата уполномоченного, общий объем поступлений НДС в бюджет региона от всех щебеночных карьеров в год составлял ранее 148 миллионов рублей, сегодня же сопоставимые суммы предлагается доплатить отдельным компаниям»¹⁷², что угрожает банкротством многим предприятиям-производителям щебня¹⁷³. Суд апелляционной инстанции, принимая решение в пользу налогоплательщика в деле «Биянковского щебеночного завода (который в результате доначислений НДС был признан банкротом), справедливо указал: «отдельно судебная коллегия отмечает, что при неизменности правового регулирования вопроса определения объекта обложения НДС, которое не претерпевало изменений с 2002 г., законодательства о недрах, а также при наличии разрешительной и технической документации общества, утвержденной задолго до проведения налоговых проверок, **налоговый орган в нарушение принципа защиты правомерных ожиданий, ухудшил положение налогоплательщика, произвольно переквалифицировав объект обложения НДС со строительного камня на щебень**»¹⁷⁴.

Проблема обеспечения определенности налогового законодательства обостряется практикой налоговых органов, которые в России «располагают более обширными возможностями вмешательства в хозяйственную

безопасности при ведении горных работ и переработке твердых полезных ископаемых"» (Зарегистрировано в Минюсте России 21.12.2020 № 61651 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁷² «Уполномоченный по защите прав предпринимателей в Челябинской области прокомментировал решение кассационного суда не в пользу недропользователей», 24.06.2021 [электронный ресурс] / URL: <https://slagaemye.ru/2021/06/upolnomochennyj-po-zashhite-prav-predprinimatelej-v-chelyabinskoj-oblasti-prokommuntiroval-reshenie-kassacionnogo-suda-ne-v-polzu-nedropolzovatelej/> (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁷³ См., например: «НДС на щебень может привести к банкротству» // Уполномоченный по защите прав предпринимателей в Челябинской области [сайт]. / URL: <https://ombudsmanbiz.gov74.ru/ombudsmanbiz/view/news.htm?id=10702208&ysclid=mckxsa9gp6892120742> (дата обращения: 22.06.2025).

¹⁷⁴ Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2021 № 18АП-877/2021 по делу № А76-8659/2020 (Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 10.06.2021 № Ф09-3297/21 данное постановление отменено, решение Арбитражного суда Челябинской области от 18.12.2020 по данному делу оставлено без изменения; оставлено в силе Определением ВС РФ от 06.10.2021 № 309-ЭС21-17279 по делу № А76-8659/2020) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

деятельность налогоплательщиков»¹⁷⁵ по сравнению с другими правовыми системами, которые даже в отсутствие явных недостатков формулировок правовых норм и неопределенности текста закона стремятся расширительно его толковать, вводя дополнительные ограничения или условия для применения налоговой льготы, получения налогового вычета или возврата (зачета) переплаты по налогам и сборам. Иллюстраций такого стремления налоговых органов можно привести немало: в 2021 г. ЗАО «Содружество-Соя»¹⁷⁶, являющееся плательщиком налога на имущество организаций, обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога и получило отказ. Инспекция в обоснование отказа ссылалась на невыполненную налогоплательщиком обязанность подать уточненные декларации по налогу на имущество до обращения с заявлением о возврате. Отвергая доводы налогового органа, суд указал, что при наличии излишней уплаты налога подача уточненной налоговой декларации является правом, а не обязанностью налогоплательщика, факт переплаты может быть установлен и подтвержден и без подачи уточненной декларации с использованием иных документов.

Другой пример – рассмотренные ВС РФ споры с налоговыми органами по поводу применения льготной ставки налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в отношении продовольственных товаров. Верховный Суд РФ в двух недавних решениях (дела № А40-143474/2023¹⁷⁷ и № А40-229638/2023¹⁷⁸) установил, что налоговые органы не вправе вводить дополнительные критерии для применения льготных ставок НДС, не предусмотренные законодательством. Споры касались использования 10%-ной ставки НДС для обработанных инсектицидами семян сахарной свеклы и

¹⁷⁵ Хохлова А.Д. Рецепция международных принципов налогообложения в России в контексте примата национальных интересов // Материалы Международной научно-практической конференции «Глобализация и публичное право». Российский университет дружбы народов. Москва, 2020. С. 207 - 215.

¹⁷⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.03.2021 № Ф07-1501/2021 по делу № А21-3308/2020 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.06.2025).

¹⁷⁷ Определение СКЭС Верховного Суда Российской Федерации от 27.01.2025 № 305-ЭС24-17887 по делу № А40-143474/2023 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.06.2025).

¹⁷⁸ Определение СКЭС Верховного Суда Российской Федерации от 29.01.2025 № 305-ЭС24-17574 по делу № А40-229638/2023 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.06.2025).

рапса, которые Федеральная налоговая служба отказывалась признавать продовольственными товарами из-за их непригодности для пищевых целей. Компании, напротив, ссылались на включение продукции в перечень продовольственных товаров по коду Общероссийского классификатора продукции (далее – ОКПД), утвержденному Правительством. Арбитражные суды первой и апелляционной инстанций вынесли противоречивые решения: суд округа поддержал позицию налоговой инспекции, посчитав, что код ОКПД не гарантирует льготу, если товар нельзя употребить в пищу.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда не согласилась с выводами нижестоящих инстанций, подчеркнув, что критерии применения льготных ставок НДС определяются исключительно законодателем. Поскольку Правительство РФ уполномочено законом конкретизировать перечень продовольственных товаров, включение семян в этот перечень под конкретным кодом ОКПД исключает необходимость дополнительной оценки их потребительских свойств. Верховный Суд указал на недопустимость расширительного толкования налоговым органом норм Налогового кодекса, нарушающего принципы правовой определенности и доверия к государственным актам. Льготная ставка, по мнению ВС РФ, должна применяться независимо от субъективной оценки «пищевой пригодности» товаров, если такая характеристика не установлена законодательством.

Эксперты отмечают¹⁷⁹, что практика ФНС России по введению неурегулированных законом ограничений (например, требований «пригодности к употреблению») создавала правовую неопределенность, особенно для импортеров сельскохозяйственной и медицинской продукции, которая теперь устранилась решениями ВС РФ, закрепляющими приоритет формальных критериев (код ОКПД) над расширительной интерпретацией

¹⁷⁹ Верховный суд запретил налоговой произвольно толковать нормы НК // ООО «Правовые новости» [сайт]. / URL: <https://pravo.ru/story/257214/> (дата обращения: 16.06.2025).

налоговых норм, что способствовало стабилизации налоговых правоотношений и минимизации административного произвола.

Данные примеры показывают, что проблема неопределенности налогового законодательства в России встает весьма остро и связана не только с дефектами и неточностями самого законодательного регулирования, но и с недобросовестным поведением исполнительных органов, которые своей расширительной интерпретацией выступают в качестве резонатора, усиливающего негативные эффекты правовой неопределенности, неясности регулирования, и еще больше дестабилизирующего правовую систему.

Актуальность поиска решения данной проблемы – обеспечение единообразия терминологии и предсказуемости правил – отмечается и отечественными учеными-правоведами. Так, А. Н. Козырин в одной из своих работ подробно исследовал правовую природу пени и изменения в ее понимании. Он показывает, что в 1990-е гг. пени рассматривалась как санкция за нарушение налогового законодательства, а с введением части первой НК РФ в 1999 г. пеня стала трактоваться как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности (то есть средство компенсации бюджету просрочки). А. Н. Козырин отмечает, что подобные резкие изменения законодательства «не содействуют формированию его догматики»¹⁸⁰, то есть нарушают последовательность и понятность правовых подходов. Кроме того, он обращает внимание, что сейчас разные отрасли законодательства (налоговое, бюджетное, таможенное) дают различные определения пени. Такая несогласованность в базовых понятиях выступает ярким примером недостатка правовой определенности в налоговом законодательстве, что «не может быть признано удовлетворительным»¹⁸¹ с точки зрения качества законодательства. В своей статье 2018 г. автор приходит к выводу о необходимости вернуться к прежнему подходу: пеня должна рассматриваться как мера финансовой ответственности компенсационного характера за несвоевременную уплату

¹⁸⁰ Козырин А.Н. Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // «Закон». 2018. № 7. С. 148 - 159.

¹⁸¹ Там же, с. 148 - 159.

налога. Это означало бы, что пеня снова прямо признается санкцией (штрафной мерой), но за счет компенсационной природы не нарушает принцип «нельзя дважды наказать за одно и то же» – такой баланс, по мнению А. Н. Козырина, более справедлив и понятен для системы. Также он подчеркивает значимость систематизации налогового законодательства: упорядочение нормативных актов, устранение коллизий и пробелов облегчит ориентацию в праве и повысит эффективность налогового регулирования. Иными словами, для поддержания доверия граждан к закону нужно, чтобы налоговые нормы были четкими, непротиворечивыми и понятными, иначе возникают благоприятные условия для их произвольного толкования или злоупотреблений.

Определенность и стабильность норм налогового права, обеспечивая баланс между публичными и частными интересами в условиях неизбежной конфликтности, создает прочную основу легитимности и эффективности фискальной системы и тесно связана с конституционным принципом поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Данный тезис следует из положений ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, требующей строгого ограничения и четкого определения пределов минимально необходимого вмешательства государства в частную собственность – пределов, которые понятны налогоплательщику и признаются им в качестве обоснованных. Значение требования правовой определенности регулярно подчеркивается в научной литературе: А. И. Худяков указывал, что регулируя налоги, законодатель должен установить все основания возникновения, исполнения и прекращения обязательства, не допуская при этом двоякого толкования, неясностей и разночтений¹⁸², Ю. В. Старых писал, что «вряд ли можно назвать какую-либо иную область общественной практики, где ошибочно построенная фраза, разрыв между мыслью и ее текстуальным выражением, неверно или неуместно использованное слово способны повлечь за собой такие тяжелые

¹⁸² Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву // Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс. 2010. С. 423.

последствия, как в сфере налогообложения»¹⁸³. Аналогичные идеи высказывались учеными-правоведами на протяжении десятилетий: И. А. Покровский¹⁸⁴, С. Н. Егоров¹⁸⁵, А. Смит¹⁸⁶. Европейский Суд по правам человека (далее – ЕСПЧ) последовательно указывал в своих решениях на важность определенности содержания закона с тем, чтобы участники правоотношений на его основе могли предвидеть последствия своего поведения¹⁸⁷. В данной главе будут проанализированы проблемные аспекты соблюдения требований принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в законотворческой деятельности, а именно правовой определенности и разумной стабильности и предсказуемости налогового регулирования.

Ключевые аспекты правовой определенности в налоговом праве изначально выражались в требованиях к законодательной деятельности и законодательству непосредственно. Указанный принцип не был прямо указан в Конституции РФ, развиваясь в основном в практике конституционного контроля, которая связывала требование определенности правового регулирования с «конституционными принципами правового государства, верховенства закона и юридического равенства»¹⁸⁸. В Налоговом кодексе РФ нашли отражение отдельные элементы правовой определенности, например, п. 6 ст. 3 НК РФ предусматривает, что акты законодательства о налогах и

¹⁸³ Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой // М.: Юриспруденция. 2007. С. 96.

¹⁸⁴ См., например: Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права // Петроград: изд. юрид. кн. скл. «Право». 1917. 328 с.

¹⁸⁵ См., например: Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права // Санкт-Петербург: Лексикон. 2001. 271 с.

¹⁸⁶ См., например: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. // Ин-т К. Маркса и Ф. Энгельса. Москва; Ленинград : Гос. соц. эконом. изд. 1931. 2 т.

¹⁸⁷ См., например: Постановления ЕСПЧ от 24 мая 2007 г. «Игнатов против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2007. № 10; «Соловьев против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2007. № 12; от 21 июня 2007 г. «Мельникова против Российской Федерации» // Российская хроника Европейского суда. 2008. № 2; от 28 июня 2007 г. «Шухардин против Российской Федерации» // Бюллетень ЕСПЧ. 2008. № 5.

¹⁸⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 09.02.2023 № 226-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Кировский молочный комбинат" на нарушение его конституционных прав абзацем пятым части 1 статьи 3 Закона Кировской области "О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков" и абзацем третьим пункта 2.4 Порядка заключения инвестиционного договора о предоставлении налоговой преференции» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а при установлении налога по общему правилу должны быть определены все его элементы.

Впоследствии КС РФ распространил аналогичные требования на правоприменительную практику¹⁸⁹ (дело АО «Флот Новороссийского морского торгового порта», о котором более подробно будет написано в третьей главе настоящей работы), что представляется обоснованным решением. Произвольность и непредсказуемость правоприменения, как отметили В. П. Уманская и Е. М. Туманова со ссылкой на Ю. Н. Старилова, являются дефектами государственного управления¹⁹⁰, подрывающими доверие к действиям государства. Некоторые исследователи правовую определенность в сфере правоприменения и называют «правомерными ожиданиями», так как указанная концепция, перенесенная в сферу реализации права, предполагает «предсказуемость результатов в правовых спорах»¹⁹¹, то есть буквально *ожидание* определенного результата правоприменения.

Таким образом, правовая определенность понимается в узком смысле – как требование ясности, четкости и высокого юридико-технического уровня изложения налогово-правовых норм, а также в широком смысле, распространяясь на все уровни правового регулирования, включая правоприменение.

Поскольку правовая определенность считается одним из наиболее широких по своему содержанию принципов¹⁹², выделить ее структурные

¹⁸⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

¹⁹⁰ См.: Уманская В.П., Туманова Е.М. Природа административного барьера как управленческого решения // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. 2024. №5 (117) / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priroda-administrativnogo-bariera-kak-upravlencheskogo-resheniya> (дата обращения: 22.06.2025); Старилов Ю. Н. Административное право как средство разрушения «синдрома бесправия» в современном правовом государстве // Журнал российского права. 2005. № 4. С. 29 - 45.

¹⁹¹ Mak V. Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism // Tilburg Private Law Working Paper Series. 2013. No. 015/2013 (<http://ssrn.com/abstract=2302562>) (дата обращения: 21.06.2025).

¹⁹² См., например: Tridimas T. The General Principles of EU Law. Oxford: Oxford University Press. 2007. 591 p.

элементы представляется достаточно сложной задачей. Уже упомянутый в предыдущей главе Лон Фуллер называл целых восемь критериев определенности в правовой системе: ясность, стабильность, всеобщность, непротиворечивость, осуществимость закона, его обнародование, запрет ретроактивности, а также согласованность действий представителей государства с нормами обнародованных законов.

А. В. Демин в своей монографии выделяет такие структурные элементы правовой определенности налогообложения, как: «точность (ясность) налоговых предписаний; их общедоступность для понимания; разумный баланс абстрактного и конкретного; полнота (отсутствие фрагментации); логическая и системная согласованность (как минимум отсутствие явных противоречий) в регламентации налоговых отношений»¹⁹³.

Конституционный Суд РФ и российские правоприменительные органы называют схожие по содержанию элементы принципа правовой определенности законодательства о налогах и сборах. Вывод о несоответствии той или иной правовой нормы Конституции из-за нарушения принципа правовой определенности может быть обусловлен очевидными ошибками в ее формулировке, то есть неточностью налоговых предписаний: например, законодатель, формулируя абзац первый п. 2 ст. 296 НК РФ о составе расходов негосударственных пенсионных фондов, связанных с получением дохода от размещения пенсионных резервов, очевидно ошибочно заменил термин «расходы» на «доходы». При толковании и применении этой нормы правоприменители и налогоплательщики исправляли эту ошибку, опираясь на здравый смысл (впоследствии абзац первый п. 2 ст. 296 НК РФ был исправлен¹⁹⁴).

Системная согласованность норм законодательства о налогах и сборах друг с другом, а также с положениями иных отраслей законодательства – еще один критерий и требование правовой определенности налогообложения.

¹⁹³ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография // М. : Статут. 2015. 368 с.

¹⁹⁴ Федеральный закон от 05.05.2014 № 109-ФЗ «О внесении изменения в статью 296 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Например, если условия применения положения формально охватывают определенную сферу правоотношений, но его содержание, само предписание (диспозиция) не предусматривает регулирование таких ситуаций, нормативное положение нарушает системность и внутреннюю согласованность правового массива. Такая проблема, в частности, возникла с нормами Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», связывающими прекращение деятельности организации с отсутствием операций по банковским счетам. Конституционный Суд указал, что данные правила неприменимы к религиозным объединениям, которые, обладая особым статусом, занимаются предпринимательской деятельностью исключительно для достижения духовных целей (исповедование и распространение веры). Поскольку спорные положения изначально ориентированы на коммерческие структуры, для которых банковские операции служат критерием хозяйственной активности, а для религиозных организаций этот фактор несущественен, их следует интерпретировать с учетом специальных норм, закрепленных в законе «О свободе совести и о религиозных объединениях»¹⁹⁵.

Положения законов о налогах и сборах должны быть общедоступны, т. е. конкретны и понятны всем участникам правоотношений и правоприменителям, их содержание должно быть ясно среднестатистическому налогоплательщику, — на этот элемент правовой определенности также указывал Конституционный Суд РФ¹⁹⁶.

Принцип правовой определенности подразумевает четкое обозначение оснований привлечения к юридической ответственности, ясные и недвусмысленные критерии различий между конкретными случаями в зависимости от существенных, объективно установленных фактических

¹⁹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 06.12.2011 № 26-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" в связи с жалобой гражданина А.В. Федичкина" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

¹⁹⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

обстоятельств¹⁹⁷. В сфере налогового администрирования, где частное лицо может быть привлечено к юридической ответственности, неопределенные, абстрактные формулировки нормативных положений недопустимы, так как ведут к произвольному наложению санкций. При разработке составов правонарушений законодатель обязан выделять их ключевые признаки, позволяющие однозначно дифференцировать категории нарушений, соблюдая разумный баланс абстрактного и конкретного. Примером излишней абстрактности норм налогового законодательства, как отмечал КС РФ, является затруднительность разграничения понятий «сокрытый доход» и «заниженный доход»¹⁹⁸.

Юрико-технические неточности в НК РФ допускают возложение необоснованного бремени на налогоплательщиков, что противоречит конституционному принципу законного установления налогов и сборов. Формальная ясность норм требует их достаточной конкретики для правильного применения, а расплывчатость ведет к дискриминации и произвольному их применению со стороны правоприменителей¹⁹⁹. Соответственно, налоги, установленные дефектными, неопределенными нормами, нельзя признать легитимными²⁰⁰ – это еще один элемент принципа правовой определенности налогового законодательства.

¹⁹⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

¹⁹⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

¹⁹⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

²⁰⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году" // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

Таким образом, принцип правовой определенности как «основополагающая идея и требование определенности правового регулирования в целом»²⁰¹ в налоговых правоотношениях предполагает, что:

– нормы законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы посредством ясных²⁰², четких, однозначных и понятных всем формулировок²⁰³ с тем, чтобы обеспечить правильное их понимание и исключить произвольное и дискриминационное применение их государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками²⁰⁴;

– основания привлечения к налоговой ответственности должны быть четко обозначены;

– предусмотренный в дефектных с точки зрения требований юридической техники нормах налог не может считаться законно установленным²⁰⁵ равно как и налог, в отношении которого не были определены все элементы налогообложения, поскольку критерии правомерного регулирования налогообложения распространяются на все структурные элементы налогового обязательства и предполагают определение понятного и непротиворечивого порядка уплаты налога²⁰⁶; «только совокупность элементов юридического состава налога устанавливает обязанность плательщика по его уплате»²⁰⁷, а «если законодатель по какой-то

²⁰¹ Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов прав: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. С. 10.

²⁰² Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

²⁰³ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

²⁰⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

²⁰⁵ В частности, см.: Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 08.10.1997 № 13-П, от 28.03.2000 № 5-П, от 23.05.2013 № 11-П, Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2008 № 294-О-П и др. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

²⁰⁶ Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2009 № 10-П, от 13.04.2016 № 11-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

²⁰⁷ Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева // М. : ФБК-Пресс. 2000. С. 80.

причине не установил или не определил хотя бы один из них, обязанность налогоплательщика не может считаться законно установленной»²⁰⁸.

Указанные элементы анализируемой концепции в совокупности с положениями п. 7 ст. 3 НК РФ («все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах следует толковать в пользу налогоплательщика») служат основополагающей посылкой, определяющей интерпретационную деятельность правоприменительных органов и деятельность Конституционного Суда РФ в контексте принципа правовой определенности.

Однако, несмотря на сформулированные в контексте правовой определенности конкретные требования к правовому регулированию, юридико-технические недостатки, неточности нормативных положений объективно неизбежны²⁰⁹, и необходимо эффективно обеспечить защиту прав налогоплательщиков в условиях неизбежной неясности и некоторой неопределенности правового регулирования. В первую очередь такая защита основана на уже упомянутом принципе «*in dubio contra fiscum*» («сомнения против фиска» (казны)), закрепленном в п. 7. ст. 3 НК РФ. Следующим «эшелон» защиты прав налогоплательщиков и инструментом преодоления подрывающей доверие неясности законодательства выступает правоприменитель, роль которого, по мнению КС РФ, состоит в том, чтобы поддерживать необходимую степень определенности правового регулирования путем конституционного истолкования применяемых правовых норм в их системной взаимосвязи и устранения таким образом большей части неясностей закона, выявляемых в процессе правоприменения²¹⁰. Вместе с тем «такое толкование должно быть разумно

²⁰⁸ Ногина О.А. Деформация законодательной конструкции объекта по налогу на имущество организаций посредством подзаконного регулирования правил бухгалтерского учета // Финансовое право. 2021. № 10. С. 20 - 29. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-10-20-29.

²⁰⁹ Gribnau H. Legal Certainty: A Matter of Principle // Retroactivity of Tax Legislation. 2013. May. / URL: <http://ssrn.com/abstract=2447386> (дата обращения: 22.06.2025).

²¹⁰ См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 11.11.2003 № 16-П; от 14.04.2008 № 7-П; от 05.03.2013 № 5-П; от 23.05.2013 № 11-П; от 22.04.2013 № 8-П; от 25.06.2015 № 16-П; от 24.03.2017 № 9-П и др. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

предсказуемым в силу его логической непротиворечивости, ясности и понятности, опоры правоприменителя на ранее высказанные и устойчивые позиции судов (при наличии таковых), сформулированные по аналогичным и (или) корреспондирующим вопросам при схожих обстоятельствах, и должно с учетом указанных условий исключать иное, противоречащее первоначальному толкование одной и той же нормы»²¹¹.

Важным инструментом толкования налоговых норм судами в контексте обеспечения правовой определенности могут выступить пояснительные записки к законопроектам, которые на практике применяются Конституционным Судом РФ и Судебной коллегией по экономическим спорам (далее – СКЭС) Верховного Суда РФ преимущественно для телеологического толкования – выявления целей, которые законодатель вкладывал в регулирование налогообложения. Например, в Постановлении от 12.11.2020 № 46-П анализ пояснительной записки к законопроекту позволил установить цели перехода к налогообложению имущества на основе кадастровой стоимости, а в Определении от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307²¹² учитывались цели введения нормы абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

Однако, как отмечается в профессиональном сообществе²¹³, использование таких материалов требует осторожности, поскольку пояснительные записки отражают позицию субъекта законодательной инициативы, а окончательный текст закона может существенно отличаться от первоначального проекта в результате внесения поправок на стадии второго чтения. Например, законопроект № 529775-6, трансформировавшийся в Федеральный закон № 161-ФЗ, претерпел значительные изменения, что ставит

²¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2025 № 2-П «По делу о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

²¹² Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307 по делу № А72-18565/2019 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.06.2025).

²¹³ Воинов В. Использование пояснительных записок к законопроектам при выявлении смысла налоговых норм (по мотивам Определения КС РФ от 26.04.2021 № 652-О) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]./ URL: https://zakon.ru/blog/2022/04/27/ispolzovanie_poyasnitelnyh_zapisok_k_zakonoproektam_pri_vyyavlenii_smysla_nalogovyh_norm_po_motivam (дата обращения: 19.06.2025).

под сомнение применимость исходной пояснительной записки к итоговой редакции закона. Конституционный Суд в Определении от 26.04.2021 № 652-О подтвердил допустимость ссылок на такие документы как вспомогательный инструмент, подчеркнув, что их использование должно быть соразмерным и коррелировать с нормами действующего законодательства. При этом критериями допустимости выступают: соответствие текста записки рассмотренному в Государственной Думе законопроекту, отсутствие противоречий между пояснениями и окончательной редакцией закона, а также связь аргументации с задачей установления целей или значений терминов. Таким образом, пояснительные записки могут служить дополнительным, но не центральным источником интерпретации закона в целях устранения его неясности, требующим критической оценки в целях преодоления правовой неопределенности законодательного текста субъектами правоприменения.

В ситуации, когда правоприменительные органы интерпретируют нормы закона так, что допускается нарушение конституционных прав, а также в ситуации, когда норма допускает несколько противоречащих друг другу, но в равной степени обоснованных толкований, встает вопрос о соответствии данной нормы Конституции РФ, разрешать который призван Конституционный Суд РФ²¹⁴.

На первый взгляд данные положения в совокупности с нормами НК РФ представляются потенциально способными обеспечить качество законотворческих решений в сфере налогообложения и высокий уровень доверия налогоплательщиков к закону. Вместе с тем, практическая реализация этих, казалось бы, перспективных требований пока не отличается эффективностью: многие юристы-практики, анализируя правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогового законодательства, отмечают такие особенности конституционного правосудия в России, как «последовательно-хаотичное разрушение системности налогового права

²¹⁴ Постановления Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П; от 23.02.1999 № 4-П; от 28.03.2000 № 5-П; от 23.01.2007 № 1-П; от 24.03.2023 № 10-П и др.

России»²¹⁵, «неготовность Конституционного Суда РФ к разрешению поставленных перед ним соответствующих принципиальных вопросов на основе целостной концепции»²¹⁶.

Не соглашаясь со столь категоричными суждениями, отметим, что в отношении некоторых налогово-правовых вопросов КС РФ действительно не всегда готов предложить непротиворечивую концепцию и эффективно обеспечивать реализацию принципа правовой определенности в отношении норм налогового законодательства. Например, упомянутые ранее «резиновые» нормы НК РФ, породившие налоговое «разорение»²¹⁷ горнодобывающей отрасли, неоднократно оспаривались в КС РФ на предмет их соответствия Конституции, однако не были признаны неконституционными²¹⁸. Признавая возможность существования двух противоположных правоприменительных подходов по НДС, основанных на указанных положениях НК РФ, Конституционный Суд РФ, отдал выбор соответствующего подхода на усмотрение арбитражных судов²¹⁹, самоустранившись от решения проблемы.

²¹⁵ Артюх А.А. Гражданский или налоговый? Какая разница, если бюджету надо кушать (ответ Конституционного Суда) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2017/04/10/grazhdanskij_ili_nalogovyj_kakaya_raznica_esli_byudzhetu_nado_kushat_otvet_konstitucionnogo_suda (дата обращения: 24.05.2025).

²¹⁶ Черепанов С. Конституционные споры о применении кадастровой стоимости имущества для целей налогообложения: практика двойных стандартов (на основе определения Конституционного Суда РФ от 30.01.2024 № 8-О-Р) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2024/04/05/konstitucionnye_spory_o_primenenii_kadaastrovoj_stoimosti_imuschestva_dlya_cel lej_nalogooblozheniya_pr (дата обращения: 24.05.2025).

²¹⁷ См., например: Китаев Е., Швабауэр Н. Доначисление НДС довели щебеночный карьер на Урале до банкротства // Российская газета - Экономика УРФО: № 235 (8586). 2021. / URL: <https://rg.ru/2021/10/13/reg-urfo/donachislenie-ndpi-dovelo-shchebenochnyj-karer-na-urale-do-bankrotstva.html?ysclid=mhly7scg64748090508> (дата обращения: 24.05.2025).

²¹⁸ См., например: Определения Конституционного Суда РФ от 24.12.2013 № 2059-О, от 25.02.2013 № 189-О, от 25.06.2019 № 1517-О // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²¹⁹ «Сложившаяся судебная практика допускает возможность квалификации в качестве добытого полезного ископаемого, подлежащего обложению налогом на добычу полезных ископаемых, - в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела, - горных пород, направляемых в дальнейшем на переработку и производство щебня. <...> Напротив, в иных случаях - учитывая конкретные условия лицензии на пользование недрами, технический проект разработки месторождения, стандарты качества полезного ископаемого и иные обстоятельства - суды квалифицируют в качестве добытого полезного ископаемого, подлежащего обложению налогом на добычу полезных ископаемых, щебень, непосредственно добываемый путем измельчения, дробления горных пород. <...> Вследствие этого именно арбитражный суд на основе принципов состязательности судопроизводства и равенства прав сторон, исследуя по существу фактические обстоятельства дела и не ограничиваясь лишь установлением формальных условий применения нормы (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 29 апреля 2020 года № 22-П и др.), полномочен разрешать возникший между налогоплательщиком и налоговым органом спор» (Определение Конституционного Суда РФ от 11.03.2021 № 375-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Олкон" на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

В отношении споров о применении кадастровой стоимости имущества для целей налогообложения также можно отметить двойственный подход Суда, не укладывающийся в русло принципа правовой определенности в том виде, в каком он интерпретируется в практике КС РФ. Обратимся к анализу двух дел, касающихся метода определения налоговой базы и порядка исчисления поимущественного налога.

В деле гражданки О. Ф. Низамовой²²⁰ 2019 г. заявительница оспаривала конституционность ст. 402 НК РФ, регулирующей порядок определения налоговой базы по налогу на имущество физических лиц. В 2016 г. налоговая инспекция начислила ей налог за 2015 г. в размере 47 572 рубля, исходя из инвентаризационной стоимости ее жилого дома по ставке налога 1,5%. По мнению заявительницы, если бы в качестве налоговой базы использовалась кадастровая стоимость, налог составил бы всего 2 874 рубля, так как при использовании кадастровой стоимости применяется ставка 0,1%. Суды первой и апелляционной инстанций отказали в перерасчете, поскольку Алтайский край на тот момент еще не перешел на порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения (при внесении изменений в НК РФ законодатель установил период для постепенного перехода – до начала 2020 г.). Гражданка О.Ф. Низамова утверждала, что такое регулирование нарушает принципы равенства (ст. 19 Конституции РФ) и справедливости налогообложения, создавая дискриминационные условия для граждан в разных регионах.

Конституционный Суд признал, что переходный период (до 1 января 2020 г.), предусмотренный ст. 402 НК РФ, направлен на постепенную реализацию реформы налогообложения. Это связано с технической сложностью и затратностью массовой кадастровой оценки объектов недвижимости, а также обеспечивает произвольность изменений законодательства, нарушающих ожидания граждан, как того требует принцип

²²⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 24.05.2025).

поддержания доверия к закону. Благодаря сохранению стабильности регулирования налогоплательщики имеют возможность адаптироваться к новым правилам в течение переходного периода, и применение разных методов оценки (инвентаризационная/ кадастровая стоимость) в разных регионах не противоречит Конституции, если это обеспечивает постепенный переход к более справедливой системе. Однако законодатель, вводя такое регулирование, исходил из того, что, как правило, кадастровая стоимость недвижимого имущества выше инвентаризационной. В случаях же, когда инвентаризационная стоимость значительно превышает кадастровую или рыночную, а налоговые ставки в регионе высоки, это может привести к несоразмерному бремени для налогоплательщиков, нарушению принципов равенства (ст. 19 Конституции РФ) и соразмерности налогообложения, поскольку граждане с сопоставимым имуществом платят разный налог из-за региональных различий. Суд отметил, что законодатель вправе устанавливать дифференцированные налоговые ставки (например, 0,1% для кадастровой стоимости и до 2% для инвентаризационной), если это экономически обосновано. Однако безусловное усмотрение регионов в выборе метода оценки не должно игнорировать права конкретных граждан. В частности, если кадастровая стоимость объекта уже определена (например, при его регистрации), ее можно использовать для расчета налога, даже если регион не завершил общую кадастровую оценку. Принимая итоговое решение, КС РФ признал, что ст. 402 и ст. 406 НК РФ не противоречат Конституции РФ, переходный период для регионов соответствует принципам постепенности реформ и правовой определенности. Однако вместе с тем КС РФ допустил возможность индивидуальных пересмотров налоговых обязательств: если сумма налога, рассчитанного по инвентаризационной стоимости, существенно превышает возможную сумму по кадастровой или рыночной стоимости, налогоплательщик может потребовать пересмотра в суде, выбрав более выгодный метод определения налоговой базы.

Постановление по делу О. Ф. Низамовой подчеркнуло важность баланса между стабильностью правового регулирования и защитой прав граждан от несправедливого налогообложения. Даже в отсутствие неопределенности регулирования, КС РФ обратил внимание на неограниченное усмотрение органов государственной власти субъектов РФ и допустил индивидуальные исключения из общих правил в целях предотвращения нарушения принципов равенства и соразмерности, предусмотрев механизм защиты прав налогоплательщиков.

Позднее в 2020 г. КС РФ рассматривал дело по заявлению ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика»²²¹, которое оспаривало конституционность подп. 1 п. 4 ст. 378.2 НК РФ, позволяющего регионам включать в перечни недвижимости, облагаемой по кадастровой стоимости, объекты, расположенные на землях промышленного назначения, независимо от их фактического назначения и использования. Компания указала, что ее объект недвижимости не соответствует критериям для включения в перечень, так как не используется для торговли, общественного питания или бытового обслуживания. Однако суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении иска, ссылаясь на буквальное толкование нормы.

Конституционный Суд отметил, что нечеткая формулировка подп. 1 п. 4 ст. 378.2 НК РФ порождает произвольное применение нормы. Отсутствие четких критериев для включения объектов в перечни нарушает принцип правовой определенности (ст. 55 Конституции РФ), так как налогоплательщики не могут предсказать, будет ли их имущество обложено налогом. Это подрывает доверие к закону и действиям государства, поскольку создает нестабильность в налоговой системе и возможность дискриминационного регулирования. Кроме того, налоговые обязательства должны быть связаны с экономической деятельностью налогоплательщика

²²¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.11.2020 № 46-П «По делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Московская шерстопрядильная фабрика"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

(ст. 57 Конституции РФ), в то время как включение объектов в перечень исключительно на основании их расположения на землях промышленности, без учета фактического использования, нарушает принцип равенства (ст. 19 Конституции РФ). Это приводит к тому, что организации с аналогичными экономическими характеристиками платят разный налог, что противоречит требованиям справедливости и соразмерности налогообложения

Как можно заметить, в части оценки конституционности анализируемых норм и практики их применения как в деле О. Ф. Низамовой, так и в деле ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика» КС РФ приводит схожие доводы: правовая неопределенность – неограниченное усмотрение субъектов федерации, обусловленное недостаточно четко очерченным законодательным механизмом постепенного перехода на новый порядок налогообложения имущества физических лиц, равно как и неясные формулировки норм НК РФ, описывающих объект налогообложения по налогу на имущество организаций, – влекут произвольное правоприменение, нарушающее принцип равенства в налогообложении и подрывающее доверие налогоплательщиков к закону.

Вместе с тем оба постановления Суда, несмотря на схожесть фабулы, аргументации и признание значимости правовой определенности в регулировании налогообложения, повлекли за собой различные последствия, обнажив некоторые проблемы эффективности практики конституционного правосудия в России, связанные в том числе с правовой неопределенностью.

Во-первых, Конституционный Суд не всегда дает четкие указания о порядке исполнения своих решений. В Постановлении по делу О. Ф. Низамовой Суд, хоть и не указал на неконституционность модели постепенного перехода субъектов РФ на исчисление налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости, тем не менее допустил возможность выбора налогоплательщиком одного из двух вариантов налоговой базы, что, учитывая разницу в размере исчисленного налога, существенно меняет саму его конструкцию и демонстрирует скрытые до некоторого времени дефекты норм НК РФ, потенциально нарушающие

принцип равенства и справедливости налогообложения. При этом КС РФ не предусмотрел эффективного способа устранения возможного нарушения прав тех налогоплательщиков, которые продолжали платить налог в большем размере, чем могли бы, не будучи осведомленными о возможности смены налоговой базы.

Умолчание КС РФ в отношении порядка исполнения его Постановления предопределило возможность определения порядка исполнения данного постановления ФНС, которая опубликовала Письмо от 19.02.2019 № БС-4-21/2825@ «Об исполнении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2019 № 10-П по делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации». Письмо в противоречие с установленным нормами Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 31.07.2023) «О Конституционном Суде Российской Федерации» (далее – ФКЗ о КС РФ) и самим Конституционным Судом РФ порядком действия его решений во времени, устанавливало специфическую модель исполнения правовой позиции КС РФ по делу О. Ф. Низамовой, предполагающую массовое удовлетворение налоговыми инспекциями в 2019-2020 гг. заявлений налогоплательщиков на перерасчет налога по кадастровой стоимости объектов обложения, включая суммы налога, исчисленные за уже прошедшие периоды в пределах последних трех лет. Однако такая практика стала результатом самостоятельно принятого и редкого для налоговых органов решения в пользу налогоплательщиков (некоторыми экспертами высказывается мнение, что решение это было обосновано либо специфическим толкованием ФНС России неясных формулировок Постановления КС РФ, либо значимостью и масштабами нарушения прав налогоплательщиков – физических лиц, либо неопределенностью применения введенного в действие в 2019 г. п. 2.1 ст. 52 НК РФ²²²).

²²² Черепанов С. Стадия исполнения решений КС РФ по налоговым спорам: проблемы и возможные направления регулирования (на основе практики применения в 2019-2020 гг. Постановления КС РФ от 15.02.2019 № 10-П) (Доклад на конференции "Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ", 20 -

При этом в отношении дела ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика» налоговые органы придерживались противоположной позиции, не совершив аналогичных действий по восстановлению (и тем более – ретроспективному) прав налогоплательщиков, находящихся в схожих обстоятельствах, но не выступавших заявителями по жалобе в КС РФ. Напротив, ФНС России обратилась в Конституционный Суд РФ с запросом о разъяснении Постановления № 46-П, и Суд истолковал его в негативном для налогоплательщиков смысле, указав на недопустимость ретроактивного применения позиций Суда и изменения на их основе налоговых обязательств, уже возникших на момент принятия Постановления. Таким образом, в обоих кейсах отсутствие ясности порядка исполнения актов КС РФ, устанавливающих нарушающую права налогоплательщиков неопределенность, неясность, нечеткость формулировок норм налогового законодательства, равно как и нежелание самого КС РФ инициативно использовать имеющиеся полномочия для решения этой проблемы не только не устраняют, но и создают дополнительную неопределенность в налоговых правоотношениях и налоговом законодательстве. Кроме того, решения Суда в обоих случаях предполагали индивидуально-инициативный, заявительный порядок восстановления прав, требующий активных действий со стороны самих налогоплательщиков, многие из которых даже не были в курсе о возможности выбора варианта налоговой базы по налогу на имущество.

Представляется справедливым и логичным, чтобы КС РФ предусматривал в своих решениях обязанность налоговых органов совершить активные действия, направленные на массовую проверку размера налоговых обязательств плательщиков налога на имущество физических лиц с целью установления наименьшей суммы налога в соответствии с признанной КС РФ возможностью платить его в меньшем размере. Аналогично следовало бы обеспечить массовую проверку обоснованности включения объектов

обложения налогом на имущество организаций, с учетом их фактического использования, в перечень объектов, налоговая база по которым определяется исходя из кадастровой стоимости, а также предоставить налогоплательщикам возможность вернуть (зачесть) переплату как минимум в пределах трехлетнего срока при наличии оснований.

Примечательно, что ФКЗ о КС РФ в ст. ст. 75, 79, 87, 100 определяет правовые последствия решений органа конституционного контроля: по общему правилу норма, признанная Судом не соответствующей Конституции РФ, утрачивает юридическую силу перспективно, т. е. на будущее время, при этом дело заявителя, на основании которого он обратился в КС РФ, подлежит пересмотру, а аналогичные исполненные решения судов в отношении третьих лиц, не являвшихся участниками конституционного процесса, не подлежат пересмотру (в отличие от неисполненных правоприменительных решений по делам третьих лиц, на которые обратная сила решений КС РФ распространяет свое действие). Указанные нормы не исключают правомочие Суда в своих актах при необходимости указывать на возможность их применения с обратной силой в отношении третьих лиц, однако ни в деле О.Ф. Низамовой, ни в деле ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика» он не воспользовался данным правомочием. Некоторые эксперты²²³, пытаясь найти объяснение такому решению Суда, указывали на неопределенность и недостаточную детализированность норм ФКЗ «О Конституционном Суде РФ», не предполагающих напрямую полномочия Суда на столь активные действия по исполнению своего решения в целях устранения массового нарушения прав налогоплательщиков.

Во-вторых, сопоставление практики Конституционного Суда РФ с подходами, изложенными в деле О. Ф. Низамовой и деле ОАО «Московская

²²³ Черепанов С. Стадия исполнения решений КС РФ по налоговым спорам: проблемы и возможные направления регулирования (на основе практики применения в 2019-2020 гг. Постановления КС РФ от 15.02.2019 № 10-П) (Доклад на конференции "Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ", 20 - 28 апреля 2021 г.) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2021/04/18/stadiya_ispolneniya_reshenij_ks_rf_po_nalogovym_sporam_problemy_i_vozmozhnye_napravleniya_regulirova#_ftnref5 (дата обращения: 08.06.2025).

шерстопрядильная фабрика» позволяет сделать вывод об отсутствии единообразного устоявшегося подхода в отношении одного из обозначенных ранее элементов принципа определенности правового регулирования налоговых правоотношений. С одной стороны, практика КС РФ устанавливает, что налог не может считаться законно установленным, если установлен он в дефектных с точки зрения юридической техники нормах или если не определены все его элементы. С другой – в обстоятельствах анализируемых кейсов, как представляется, имели место неясные, «дефектные» нормы, из которых в первом случае следовало излишне обширное и нарушающее принципы равенства и правовой определенности усмотрение региональных органов власти, а во втором случае далеко не каждый субъект правоотношений и правоприменитель мог установить действительное содержание регулирования, допуская толкование, противоречащее намерению законодателя. Кроме того, некоторые эксперты отмечают, что в деле ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика» степень неясности положений, определяющих объект обложения и порядок определения налоговой базы может свидетельствовать о неустановленности данных элементов налога на имущество организаций и, следовательно, о незаконности самого налога и отсутствии налоговой обязанности в целом²²⁴. Однако анализируя данные обстоятельства, КС РФ вопреки своим ранним позициям к таким выводам не пришел, эффективный механизм восстановления нарушенных прав налогоплательщиков не предложил, ретроспективное применение своей правовой позиции в отношении споров третьих лиц не допустил. Изложенное свидетельствует об отсутствии единства практики Суда в отношении того, как дефектность правового регулирования влияет на законность установления налога в контексте принципа правовой определенности.

²²⁴ Черепанов С. Конституционные споры о применении кадастровой стоимости имущества для целей налогообложения: практика двойных стандартов (на основе определения Конституционного Суда РФ от 30.01.2024 № 8-О-Р) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2024/04/05/konstitucionnye_spory_o_primenenii_kadaastrovoj_stoimosti_imuschestva_dlya_cel lej_nalogooblozheniya_pr (дата обращения: 24.05.2025).

В-третьих, устраняя неясность норм налогового законодательства, КС РФ своими решениями сам способен порождать новую неопределенность, которая может быть связана как с проанализированными выше системными проблемами – например, отсутствие четко закрепленного за Судом полномочия выносить обязательные для исполнительных органов предписания по порядку исполнения своих решений могут порождать неопределенность в виде произвольного толкования его правовых позиций правоприменительными органами (в деле О.Ф. Низамовой налоговые органы встали на сторону восстановления прав налогоплательщиков, в том время как в деле ОАО «Московская шерстопрядильная фабрика», в котором Суд аналогично не решил вопрос о массовом пересмотре правоприменительных решений для неопределенного круга лиц, чьи объекты ошибочно включены в региональные перечни облагаемого имущества, тысячи налогоплательщиков остались без механизма восстановления прав, несмотря на выявленное несоответствие норм Конституции РФ, в силу пробюджетной позиции налоговых органов), – так и с ситуативными недостатками самих правовых позиций КС РФ по налоговым вопросам – например, в деле О.Ф. Низамовой возникла неопределенность в вопросе о том, что именно можно считать существенной разницей значений налога на имущество физических лиц, позволяющей налогоплательщику заявить о необходимости перерасчета налога по кадастровой стоимости. В самом тексте Постановления в качестве «существенного превышения» упоминается разница «во всяком случае – в два раза и более», что на практике привело к удовлетворению заявлений на перерасчет налога лишь при двукратном превышении, несмотря на то, что для некоторых налогоплательщиков существенной может считаться и меньшая разница.

Таким образом, Конституционный Суд РФ в своих правовых позициях частично решает проблему неопределенности налогового закона, но выявленная и продемонстрированная выше неясность, неурегулированность порядка исполнения его решений создает некоторые препятствия для

эффективного конституционного правосудия как инструмента обеспечения правовой определенности в области законодательства о налогах и сборах. Отсутствие четких указаний о круге лиц и периодах применения решений приводит к их выборочному исполнению, что создает неопределенность для налогоплательщиков и подрывает доверие к правовой системе.

Отсутствие единой и непротиворечивой концепции принципа правовой определенности налогового законодательства, ситуативность подходов КС РФ к применению данного принципа в зависимости от интересов бюджета и статуса налогоплательщика (физическое или юридическое лицо) говорят о том, что на данный момент КС РФ не справляется с задачей устранения системной неопределенности достаточно эффективно. Его подходы остаются фрагментарными, что усиливает правовую нестабильность и дискриминацию в налогообложении.

Для восстановления доверия и обеспечения равенства необходимо разработать механизмы автоматического пересмотра решений, обязательные для всех субъектов права, и четко регламентировать обратную силу позиций КС РФ применительно к налоговым правоотношениям.

Таким образом, правовая неопределенность налогового законодательства, вызванная законодательными дефектами (коллизии, пробелы, юридико-технические ошибки) и недобросовестным (излишне ограничительным или, наоборот, расширительным) толкованием норм налоговыми органами, подрывает доверие налогоплательщиков к закону и усиливает административный произвол. Это требует повышенного стандарта определенности и стабильности налоговых норм, особенно в контексте их публично-правовой природы и конфликтности налоговых отношений.

Одной из причин неопределенности налогового регулирования выступает практика Конституционного Суда РФ, который, несмотря на признание значимости принципа правовой определенности и закрепление ключевых его элементов (ясность норм, системная согласованность и др.), демонстрирует фрагментарность и противоречивость подходов в разрешении

вопросов о соответствии Конституции РФ норм налогового законодательства, требующих от Суда системного применения принципа правовой определенности. Отсутствие единообразия в толковании норм и четких механизмов реализации решений приводит к новым правовым коллизиям и нарушению прав налогоплательщиков, подрыву их доверия к закону и действиям государства.

§ 2.2. Стабильность и разумная предсказуемость правового регулирования налогообложения в России: правовые механизмы и проблемы их реализации

Стабильность и предсказуемость правового регулирования налогообложения как составные части правовой определенности в широком смысле являются ключевыми условиями для поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти. С. В. Запольский отмечает что относительная стабильность всей «матрицы» налоговой системы позволяет рассматривать ее как самостоятельный предмет правового регулирования. Лишь при достаточной устойчивости налоговая система может стать объектом системного правового анализа и надежной основой для правомерных ожиданий налогоплательщиков.

Кроме того, частые и непоследовательные изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают уверенность налогоплательщиков в неизменности правил игры и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности. Данная проблема признается многими исследователями. Так, например, в работе И. А. Головизниной и М. Г. Шарафутдинова обсуждаются объективные причины динамичности российского налогового законодательства (международная интеграция, миграция, необходимость развития инноваций), и отмечается, что фрагментарные и частые изменения заставляют малый и средний бизнес постоянно отслеживать корректировки, что мешает долгосрочному планированию²²⁵. При этом они подчеркивают: абсолютная стабильность – лишь идеал, государству необходимо обеспечивать баланс гибкости и стабильности в четко определенных рамках.

С. А. Габышев и А. А. Муталиева также отмечают, что стабильность налогового законодательства является ключевым фактором инвестиционного климата: частые изменения увеличивают финансовые риски и вызывают

²²⁵ Запольский С.В. Налогообложение как правовая категория: информационный и финансово-правовой аспект // Мониторинг правоприменения. 2024. № 4 (53). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-pravovaya-kategoriya-informatsionnyy-i-finansovo-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 22.06.2025).

неопределенность в стратегиях компаний, что особенно вредит малому бизнесу, снижая доверие инвесторов²²⁶.

Как подчеркивается зарубежными исследователями, стабильность нормативных условий прямо связана с доверием граждан. Так, Л. Этель (L. Etel) отмечает, что «стабильность закона является одним из предпосылок принципа доверия»²²⁷. В исследовательском отчете W.R. Avis для GSDRC подчеркивается, что налоговая система способствует формированию доверия между государством и налогоплательщиками; программы реформ должны быть нацелены на укрепление доверия и учитывать местный контекст.

В литературе также отмечается, что налоговая система может играть ключевую роль в укреплении государственности и обеспечении стабильности, если обеспечивает прозрачность, диалог и справедливое распределение бремени²²⁸. В свою очередь неопределенность и нестабильность налогового правового регулирования, напротив, приводят к избыточному давлению со стороны фискальных органов и превращают налог в «квазилегальный» механизм изъятия частной собственности без должных оснований²²⁹.

Именно поэтому в российской правовой системе закреплён целый ряд механизмов, направленных на обеспечение разумной стабильности налогообложения, которые подлежат последовательному рассмотрению и оценке с точки зрения их эффективности.

Во-первых, в контексте режима стабильности регулирования налоговых отношений и его разумной предсказуемости важную роль играет принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта²³⁰, – требование к законодателю

²²⁶ Габышев С.А., Муталиева А.А. Как налоговое регулирование влияет на инвестиционный климат страны // Международный научный журнал «Вестник науки». 2024. № 11 (80). Том 3. С. 305 - 310.

²²⁷ Etel L. Can General Tax Law Be Stable? // Krytyka Prawa. Vol. 12. 2020. Pp. 22 - 34.

²²⁸ Avis, W. Linkages between taxation and stability // GSDRC Helpdesk Research Report 1346. 2016. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.

²²⁹ Городилов М.А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10 - 19.

²³⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона "О трудовых пенсиях в Российской Федерации" в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн)

предоставить достаточный переходный период, в течение которого участники правоотношений «могут адаптироваться к вносимым изменениям, с тем чтобы минимизировать неблагоприятные последствия»²³¹ нового регулирования, особенно если оно каким-либо образом ухудшает их положение. При этом Конституция РФ не содержит прямых указаний на такие сроки, однако КС РФ, опираясь на принципы правовой определенности, фактически придал им конституционное значение. В сфере налогообложения принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта, выражается в требовании законного установления налога и сбора, включающего в том числе особый порядок введения в действие актов законодательства о налогах и сборах, существующий для того, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования²³². Данный принцип применяется в т. ч. к регулированию таможенных отношений, на содержание которых оказывают влияние налоговые нормативные правовые акты, регулирующие, например, НДС или акциз²³³.

Согласно Налоговому кодексу РФ, федеральные акты о налогах вступают в силу не ранее чем через месяц после публикации и не раньше начала нового налогового периода. Для региональных и местных норм установленные ст. 5 НК РФ сроки еще жестче, что связано с их спецификой. Аналогичные подходы распространяются и на подзаконные акты, так или иначе влияющие на налоговые обязательства частных лиц²³⁴, например, акты,

Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³¹ Определение Конституционного Суда РФ от 28.09.2021 № 1733-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Матыцина Алексея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 2 и пунктом 6 части 1 статьи 4 Закона города Москвы "О транспортном налоге", а также частью 2 статьи 1 Закона города Москвы "О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона города Москвы от 9 июля 2008 года № 33 "О транспортном налоге"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³² См., например: Постановления Конституционного Суда РФ от 19.06.2003 № 11-П; от 30.01.2001 № 2-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³³ См., например: Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 159-О, от 10.07.2003 № 291-О // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³⁴ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П; Определения Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, от 17.11.2011 № 1571-О-О // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

устанавливающие кадастровую стоимость объектов недвижимого имущества, используемую в качестве налоговой базы по налогу на имущество²³⁵, и на изменение официального толкования закона в правоприменительной практике, на что указал КС РФ в деле АО «Флот Новороссийского морского торгового порта»²³⁶.

В Германии тоже, несмотря на отсутствие судебных precedентов о сроках действия налоговых законов, существует сильная традиция защиты правовых ожиданий граждан, связанных с моментом вступления в силу нового регулирования²³⁷. В Беларуси не допускается изменение налогового законодательства в течение календарного года²³⁸, что тоже направлено на стабилизацию налогового регулирования, в значительной степени влияющего на условия хозяйствования.

Конституционный суд РФ отмечает, что «все обстоятельства, позволяющие определить достаточную продолжительность того или иного переходного периода, подлежат тщательному выяснению»²³⁹ и оценке с учетом соотношения принципов правовой определенности, поддержания доверия к закону и действиям государства, специфики регулируемых отношений, **не конкретизируя при этом критерии, позволяющие говорить о достаточности переходного периода.** В некоторых своих ранних Определениях КС РФ отмечал, что не допускается вступление в силу акта законодательства о налогах и сборах ранее, чем по истечении одного месяца с

²³⁵ п. 18 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости»; Определения Верховного Суда РФ от 15.10.2015 № 309-КГ15-7403, от 02.06.2016 № 49-АПГ16-19, от 08.09.2016 № 92-АПГ16-3 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²³⁷ Бланкенгель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. 2013. № 7. С. 50 / URL: <https://e.nalogoved.ru/315330> (дата обращения: 22.06.2025).

²³⁸ Попова Е.О., Станкевич Е.Г. Налоговые меры по повышению привлекательности белорусской экономики // Налоговед. 2018. № 6. С. 82 / URL: <https://e.nalogoved.ru/650670> (дата обращения: 22.06.2025).

²³⁹ Информация Конституционного Суда РФ «Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)» (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 19.10.2021) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.05.2025). Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

момента их официального опубликования (п. 1 ст. 5 НК РФ)²⁴⁰. Однако позднее Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15.02.2016 г. № 3-П посчитал недостаточным период менее чем четыре месяца для адаптации к изменению правил исчисления сроков исковой давности по обязательствам, сроки которых не определены или определены моментом востребования²⁴¹. В то же время при анализе Закона Челябинской области «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге"», который был принят 30.09.2008 г., опубликован 16.10.2008 г., а вступил в силу с 01.01.2009 г. (т. е. через два с половиной месяца), отметил, что данный период является достаточным для адаптации пенсионеров к новому ограничению на пользование налоговой льготой по транспортному налогу, вводимому данным законом²⁴². Аналогично Суд оценил как допустимый переходный период, установленный в отношении вступления в силу Федерального закона от 04.10.2014 г. № 284-ФЗ, изменяющего условия пользования налоговой льготой для граждан, имеющих статус лица, выполнявшего интернациональный долг в Афганистане, который был принят 04.10.2014 г., доведен до всеобщего сведения 06.10.2014 г., а вступил в силу с начала 2015 г.²⁴³.

Не дает однозначного ответа на вопрос о длительности адаптационного периода и анализ дел, в которых суды оценивали адекватность переходного периода применительно к правоотношениям в различных отраслях. Так, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, рассматривая дело с участием

²⁴⁰ См., например: Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 159-О, от 10.07.2003 № 291-О // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁴¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений части 9 статьи 3 Федерального закона "О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации" в связи с жалобой гражданина Е.В. Потоцкого» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁴² Постановление Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁴³ Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дураченко Евгения Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктом 8 статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

АО «Флот Новороссийского морского торгового порта» в отношении услуг по установке (снятию) бонового заграждения, оказанных в 2016 г., указал, что временной отрезок в четыре налоговых периода по НДС с момента изменения правоприменительной практики признается достаточным для адаптации налогоплательщика к изменениям правового регулирования, и на этом основании суд отказал ему в освобождении спорных услуг от обложения НДС.

Верховный Суд РФ отказал в отмене ст. 2 закона Тульской области от 16.07.2012 г. № 1785-ЗТО «О внесении изменений в закон Тульской области "О транспортном налоге"» в части введения ограничения по мощности транспортных средств при применении льгот отдельными категориями граждан, указав, что переходный период в пять месяцев с момента опубликования вполне достаточен для адаптации к вносимым изменениям²⁴⁴.

Важно отметить, что даже минимальное требование месячного срока, который должен пройти с момента опубликования до вступления в действие нормативного правового акта, влияющего на налоговые обязательства частных лиц, не всегда выполняется. Например, в отношении налога на имущество подзаконные акты, устанавливающие перечень недвижимого имущества, в отношении которого налоговая база определяется исходя из кадастровой стоимости (то есть, как правило, в существенно большем размере), принимаются не позднее первого числа очередного налогового периода, что неоднократно вызывало споры о соответствии данных норм правилам действия актов налогового законодательства во времени. Конституционный Суд, однако, не усмотрел здесь какого-либо нарушения Конституции РФ, отмечая, что *«налогоплательщики, владеющие объектами недвижимого имущества, в отношении которых налоговой базой по налогу на имущество организаций выступает их кадастровая стоимость, не лишены возможности предвидеть размер своего налогового обязательства,*

²⁴⁴ Определение СКАД Верховного Суда РФ от 11.02.2015 № 38-АПГ14-3 Об оставлении без изменения решения Тульского областного суда от 22.10.2014, которым отказано в удовлетворении заявления о признании недействующими положений ст. 2 Закона Тульской области от 16.07.2012 № 1785-ЗТО "О внесении изменений в Закон Тульской области "О транспортном налоге"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

поскольку критерии такого имущества нормативно определены в статье 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с учетом положений его статьи 5 "Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени"»²⁴⁵.

Таким образом, длительность переходного периода определяется судами по своему усмотрению с учетом обстоятельств принятия, опубликования и введения в действия нормативных правовых актов и их отраслевой специфики. Важным направлением повышения эффективности применения принципа обязательного адаптационного периода как механизма обеспечения разумной стабильности налогового регулирования видится разработка системы критериев определения достаточной продолжительности такого периода в зависимости от, например, значительности объема принимаемых изменений законодательства (разные стандарты достаточности для актов, вводящих новые налоги, и актов, менее существенно изменяющих уже существующие налоги), от субъектов, на хозяйственные условия деятельности которых оказывают влияние вносимые изменения (разные стандарты достаточности для актов, регулирующих налогообложение физических лиц и хозяйствующих субъектов).

Во-вторых, в российской правовой системе принцип разумной стабильности налогового закона реализуется через правовой институт стабилизационной оговорки (или «дедушкиной оговорки») – предусмотренной законодательством и инвестиционным соглашением гарантии для инвестора, суть которой заключается в том, что изменения в законодательстве, ухудшающие условия ведения хозяйственной деятельности, не применяются к инвестору в течение всего срока действия его проекта. Стабилизационные оговорки широко используются в международных инвестиционных соглашениях, особенно в развивающихся странах.

²⁴⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 26.10.2017 № 2462-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Торговый Дом "Эластик" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 7 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Исследования показывают, что страны организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) чаще используют более сбалансированные и детализированные стабилизационные оговорки, развивающиеся страны в свою очередь склонны к более широко и абстрактно сформулированным «замораживающим» оговоркам²⁴⁶. Этот принцип призван обеспечить стабильность и предсказуемость налоговых и других условий для инвесторов, на что обращал внимание К. А. Писенко, который подчеркивает решающую роль налоговых льгот в успехе публично-частных проектов, отмечая, что при дефиците бюджетных средств и наличии рисков для инвесторов «частная инвестиционная инициатива должна подкрепляться различными стимулирующими мерами», причем среди них особо «большое значение имеют меры налогового стимулирования»²⁴⁷. Предоставление налоговых льгот в рамках государственно-частного партнерства компенсирует возможные финансовые потери и снижает риски, способствуя прибыльности проекта для частного инвестора. Схожие мысли высказывал М. М. Прошунин, который писал, что в современном информационном обществе «институт налогообложения может выступать как правовым средством стимулирования подобных инвестиций, так и блокировать указанные инвестиции»²⁴⁸. Ю. В. Леднева прямо характеризует стабилизационную оговорку как налоговый стимул инвестиционной деятельности: «гарантией неизменности налоговых условий для инвестора и невозможности увеличения налогового бремени субъекта предпринимательской деятельности»²⁴⁹. Таким образом, правильное применение стимулирующего потенциала налоговых льгот, в частности, стабилизации условий налогообложения, которая в первую очередь интересует инвесторов в большинстве льготных налоговых режимов, создает

²⁴⁶ Howse R. Freezing Government Policy: Stabilization Clauses in Investment Contracts // International Institute for Sustainable Development (IISD). Investment Treaty News. 2011. / URL: <https://www.iisd.org/itn/2011/04/04/freezing-government-policy-stabilization-clauses-in-investment-contracts-2/> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁴⁷ Писенко К.А. Налогово-правовые аспекты стимулирования и реализации проектов государственно-частного партнерства // «Финансовое право». 2019. № 5. С. 19 - 22.

²⁴⁸ Прошунин М.М. Налоговые льготы для инвестирования в высокотехнологичные компании-стартапы: налогово-правовые вопросы // «Финансовое право». 2019. № 6. С. 29 - 32.

²⁴⁹ Леднева Ю.В. «Стабилизационная оговорка» в налоговом праве // Финансовое право. 2020. № 6. С. 18 - 22.

основу для формирования взаимного доверия между государством и обществом, которое осознает, что налоговая политика не только требовательна, но и партнерски ориентирована, справедлива, взаимовыгодна и поддерживает важные для общества направления (технологии, бизнес, социальные проекты), создает условия для реализации законных интересов налогоплательщиков, что повышает их готовность добровольно выполнять налоговую обязанность.

В рамках специальных инвестиционных контрактов (*далее – СПИК*) и соглашений о защите и поощрении капиталовложений (*далее – СЗПК*), стабилизационная оговорка гарантирует неизменность налоговых ставок и льгот (фиксируются пониженные или нулевые ставки по налогу на прибыль, налогу на имущество, а также транспортному и земельному налогам, действовавшие на момент заключения контракта), порядок исчисления и уплаты налогов (инвестор защищен от изменений в правилах расчета и сроках уплаты налогов, если эти изменения ухудшают его положение), порядок определения налоговой базы (для участников СЗПК, например, прямо предусмотрена защита от изменений, касающихся определения налоговой базы по налогу на прибыль). Региональные и специальные режимы предполагают пониженные налоговые ставки для отдельных категорий налогоплательщиков (например, резиденты индустриальных парков, участников особых экономических зон, региональных инвестиционных проектов (*далее – РИП*)), право выбора применения пониженной налоговой ставки по одному из объектов налогообложения (имущество или прибыль). Таким образом, главные виды инвестиционных льгот под стабилизационной оговоркой – это пониженные ставки и освобождение от ключевых налогов, защита от ухудшения налоговых условий и специфические преференции для отдельных проектов либо зон.

Важно отметить, что действие подобных льготных налоговых режимов и стабилизационной оговорки не безусловно. Инвестор должен выполнять свои обязательства по инвестиционному проекту, в частности, соблюдать

график капитальных вложений. Нарушение этих условий может привести к лишению статуса участника СПИК или РИП и, как следствие, к прекращению действия льгот и даже к необходимости восстановить в бюджет сумму неуплаченных налогов. Таким образом, стабилизационная оговорка является ключевым, но не всеобъемлющим механизмом защиты инвестиций, обеспечивая инвесторам сохранение налоговых льгот и предсказуемость условий на весь срок реализации проекта, и ее применение связано с рядом рисков.

Среди таких рисков можно выделить ограничения покрытия стабилизации – стабилизационная оговорка не распространяется на все возможные изменения законодательства, например, в ряде случаев порядок учета убытков (перенос убытков) не входит в круг стабилизируемых условий, если в контракте нет прямой ссылки на их фиксацию. Кроме того, инвестор не застрахован на 100% от всех изменений в законодательстве или региональной политике, если они формально не подпадают под защищенные положения или происходят вне срока действия специальных налоговых режимов, упомянутых в контракте. В качестве иллюстрации можно привести гипотетическую ситуацию. Общество, являющееся стороной по СПИК, в 2016 г. обязалось реализовать инвестиционный проект, включая строительство объектов социальной инфраструктуры (школы, парки, спортивные центры и др.) и их безвозмездную передачу городу. На момент заключения СПИК процесс передачи объектов предусматривал оформление их как исполненных обязательств без регистрации права собственности на застройщика (общество), однако изменения в законодательстве, внесенные в 2021 г., ввели обязательную процедуру: для ввода объекта в эксплуатацию и его кадастрового учета необходимо одновременно зарегистрировать право собственности на застройщика. В результате общество вынуждено формально оформлять объекты на себя, что противоречит условиям СПИК и влечет дополнительные налоговые обязательства, т. к. до внесения изменений в законодательство общество не восстанавливало НДС, принятый к вычету при

строительстве объектов, поскольку передача городу рассматривалась как исполнение обязательств без изменения права собственности. С введением новых требований, поскольку право собственности теперь регистрируется на общество, передача объектов городу в результате смены собственников может квалифицироваться как безвозмездная реализация, не порождающая объекта обложения НДС согласно подп. 2 п. 2 ст. 146 НК РФ, входной НДС в отношении таких объектов должен быть восстановлен в силу подп. 2 п. 3, подп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ. При отсутствии восстановления НДС существует высокий риск доначислений и санкций налоговыми органами.

В такой ситуации, даже если СПИК содержит стабилизационные условия (ст. 16 Закона № 488-ФЗ, п. 4.1 ст. 5 НК РФ), гарантирующие стабильность налоговой нагрузки и обязательных требований на срок действия контракта, на которые может ссылаться общество в обоснование неприменения новых норм, связанных с регистрацией права собственности (изменения в законодательстве о кадастровом учете нарушают условия СПИК, делая исполнение обязательств фактически невозможным в прежнем порядке, введение дополнительной налоговой нагрузки (восстановление НДС) противоречит гарантиям стабильности совокупной налоговой нагрузки участника СПИК), практика применения стабилизационных оговорок в неналоговых вопросах неясна, а потому неочевидно, распространяются ли такие гарантии на изменения в процедуре государственного кадастрового учета.

Кроме того, стабилизационная оговорка действует только до момента наличия соответствующего статуса у инвестора (участника СПИК и т.п.). При утрате такого статуса по разным причинам (например, нарушение условий инвестпроекта) все защищенные условия утрачиваются, и инвестор может быть обязан вернуть льготы за весь период их применения. Так, например, в соответствии с подп. 2 п. 4 ст. 25.12 НК РФ статус участника РИП подлежит прекращению на основании вступившего в силу решения по результатам налоговой проверки, проведенной в порядке, установленном НК РФ,

выявившей несоответствие РИП и (или) его участника требованиям, установленным НК РФ и (или) законодательством субъекта РФ, а также невыполнение участником РИП обязательств, предусмотренных инвестиционной декларацией, в том числе в части сумм финансирования капитальных вложений РИП, – со дня включения организации в реестр. При этом в приведенной норме не конкретизируется, какие именно показатели инвестиционной декларации должны строго исполняться инвестором. В письме Минфина России от 30.08.2022 г. № 03-03-06/1/84435 указано, что участник РИП обязан соблюдать все свои обязательства, предусмотренные инвестиционной декларацией. Также Минфин России акцентирует внимание, что нормами НК РФ не установлены диапазоны допустимых значений в целях соблюдения участником РИП обязательств, предусмотренных инвестиционной декларацией (Письмо от 17.05.2022 г. № 03-03-06/1/45031). В силу подп. 1 п. 5 ст. 288.2 НК РФ при прекращении статуса участника РИП по основанию, указанному в том числе в подп. 4 п. 4 ст. 25.12 НК РФ, и при невыполнении условия осуществления им капитальных вложений в объеме, предусмотренном РИП, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней, начисляемых со дня, следующего за установленным ст. 287 НК РФ днем уплаты налога (авансового платежа по налогу), исчисленного без учета статуса организации как участника РИП за весь период нахождения такой организации в реестре участников РИП.

Наконец, контролирующие органы могут применять свои подходы к трактовке условий раздельного учета или других аспектов применения стабилизационной оговорки, особенно если практика по рассматриваемой категории льготного режима еще не сложилась. Как справедливо отмечал Председатель экспертного совета комитета Государственной Думы по бюджету и налогам и Общественный омбудсмен по налогам при Уполномоченном по защите прав предпринимателей при Президенте РФ М. Орлов, «даже когда мы создаем преференционный режим для инвестора,

<...> фискальные службы видят в нем прежде всего инструмент потенциального уклонения от налогов <...> в итоге преференции просто «на всякий случай» обставляются таким количеством ограничений и «заборов», что воспользоваться ими инвестору становится фактически невозможно»²⁵⁰.

Таким образом, основными рисками стабилизационной оговорки являются ограничение охвата только частью налоговых и административных условий, зависимость от формулировок контракта, уязвимость к спорному толкованию, строгая связь с выполнением условий инвестпроекта и возможное изменение позиций контролирующих органов.

Несмотря на описанные ограничения «дедушкиных» оговорок, они все же способны в некоторой степени обеспечить стабильность правового регулирования, от которой во многом зависит доверие отечественных и иностранных инвесторов к правовой системе²⁵¹. И внедрение в российскую налоговую систему международных правил Pillar 2 может стать глобальным вызовом для российской системы инвестиционных льгот.

Pillar 2 представляет собой международную налоговую реформу ОЭСР, направленную на установление минимальной эффективной ставки налога на прибыль в размере 15% для международных групп компаний (далее – МГК) с годовой выручкой свыше 750 млн евро.

В 2025 г. Минфин России подготовил законопроект²⁵² о введении минимальной ставки налога на прибыль 15% для российских участников МГК. Законопроект предусматривает вступление в силу с 2026 г. Ключевыми особенностями российской модели по сравнению с «оригинальными» правилами выступают расчет эффективной ставки на уровне отдельных компаний, а не юрисдикции; использование данных налогового, а не

²⁵⁰ Мимо цели: что не так с российской налоговой политикой? / Материал от 28.11.2019 г. // Группа аудиторских компаний «Кепт» [официальный сайт] / URL: <https://mustread.kept.ru/articles/taxes-and-law/mimo-tseli-chto-ne-tak-s-rossiyskoy-nalogovoy-politikoy/> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁵¹ Информация стран-участников Содружества независимых государств о повышении налоговой определенности в государствах – участниках СНГ (2020 год) // Интернет-портал СНГ [сайт] / URL: <https://e-cis.info/cooperation/3005/91270/> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁵² Федеральный портал проектов нормативных правовых актов [сайт]. / URL: <https://regulation.gov.ru/Regulation/Npa/PublicView?npaID=157161#> (дата обращения: 22.06.2025).

финансового учета; распределение дополнительного налога (5% – федеральный бюджет, 10% – региональный).

Новый законопроект о введении аналога локального минимального налога в России в его текущей редакции (проходит стадию подготовки заключения об оценке регулирующего воздействия) способен оказать негативное влияние на функционирование стабилизационных оговорок и принципы стабильности налогового законодательства и доверия налогоплательщиков.

Так, в тексте законопроекта прямо указано, что стабилизационные оговорки (например, для резидентов ТОР, ОЭЗ, СПИК, СПВ и др.) не распространяются на новые правила налогообложения²⁵³. Это означает, что компании, применяющие льготные режимы, будут обязаны доплачивать налог до 15%, даже если ранее их эффективная ставка была снижена за счет стабилизационных условий. В результате отмена стабилизационных оговорок может привести к увеличению налоговой нагрузки на льготные категории налогоплательщиков, особенно если их эффективная ставка (рассчитанная по новым правилам) окажется ниже 15%. Это противоречит ожиданиям бизнеса, который полагался на сохранение льгот при планировании инвестиций.

Кроме того, введение новых правил в условиях, когда ранее действовали стабилизационные гарантии, подрывает стабильность и разумную предсказуемость налогового регулирования, вследствие чего налогоплательщикам потребуется пересмотреть долгосрочные налоговые стратегии, что повышает административные и финансовые риски.

В отличие от «оригинальных» правил Pillar 2, где тест на эффективную ставку проводится на уровне юрисдикции (а не отдельной компании), российский законопроект требует индивидуального расчета для каждого участника МГК, что увеличивает вероятность конфликтов между

²⁵³ Соловьева Е., Кузнецова Н. Российский аналог Pillar 2: какие грядут изменения // Газета «Экономика и жизнь». Бухгалтерское приложение «ЭЖ-Бухгалтер». № 20 (10084). 2025. / URL: <https://www.eg-online.ru/article/497852/> (дата обращения: 22.06.2025).

национальным и международным регулированием, особенно если иностранные юрисдикции не признают уплату налога в РФ.

Таким образом, отмена стабилизационных оговорок может подорвать доверие к гарантиям государства сохранять стабильные налоговые условия, тем более для компаний, которые выбирали специальные режимы (например, резиденты ОЭЗ или СПИК) именно из-за долгосрочных налоговых льгот, а отсутствие переходных положений (в отличие от международных правил Pillar 2, где предусмотрены «Safe Harbors»²⁵⁴) усиливает неопределенность, поскольку бизнес не получает временного освобождения от новых норм, что может вызвать недовольство и сопротивление внедрению.

Стабилизационные оговорки остаются важным инструментом привлечения инвестиций в России, обеспечивая правовую определенность для крупных долгосрочных проектов. Однако их эффективность требует постоянного мониторинга и адаптации к изменяющимся международным условиям.

Внедрение правил Pillar 2 создает новые вызовы для российской системы инвестиционных льгот, требующие комплексного подхода к реформированию существующих механизмов поддержки. Успех этой адаптации будет определять конкурентоспособность России в привлечении международных инвестиций в долгосрочной перспективе.

В-третьих, в контексте законотворческой деятельности конституционное требование стабильности налоговых норм закреплено в ст. 57 Конституции РФ и конкретизирующей ее ст. 5 Налогового кодекса РФ, которые **запрещают применение с обратной силой налоговых законов, ухудшающих положение налогоплательщиков**. Как справедливо замечает И. А. Хаванова, недопустимость ретроактивности зиждется на принципе поддержания доверия к закону, предполагающем «сохранение разумной

²⁵⁴ Обзор изменений законодательства: Российская версия Pillar 2: основные положения и риски для бизнеса / Материал от 04.06.2025 // Аудиторско-консалтинговая группа компаний «Unicon» [официальный сайт]. / URL: https://www.unicon.ru/insights/obzor-izmenenii-zakonodatelstva/Russian_version_of_Pillar_2_key_provisions_and_risks_for_business/?ysclid=mdbny7a8gi960663648 (дата обращения: 22.06.2025).

стабильности правового регулирования»²⁵⁵. Необходимость защиты законных ожиданий субъектов налоговых отношений, возникающих на основе действующего законодательства, и, главное, его разумной стабильности и предсказуемости, подчеркивается и в позициях²⁵⁶ Конституционного Суда РФ, который с самого начала своей деятельности отмечал, что:

– возможность ретроактивного применения закона относится к исключительной прерогативе законодателя и может иметь место преимущественно в публичных отраслях права, где одной из сторон выступает государство, и исключительно в интересах частного лица²⁵⁷;

– любые ограничения, налагаемые государством на права и свободы граждан (право собственности, свобода предпринимательской деятельности, свобода договора), не должны иметь обратной силы²⁵⁸, что в полной мере распространяется на сферу налогообложения, так как оно выступает значимым условием и последствием осуществления хозяйственной деятельности, для учета которого субъект предпринимательской деятельности должен обладать достоверной и полной информацией²⁵⁹;

– запрет на придание обратной силы налоговому закону распространяется на налоговые платежи всех уровней (федеральные, региональные, местные)²⁶⁰, а также на таможенные отношения²⁶¹;

²⁵⁵ Хаванова И.А. Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права // «Финансовое право». 2017. № 3.

²⁵⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁵⁷ См., например: Решение Конституционного Суда РФ от 01.10.1993 № 81-р; Постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П, от 15.02.2016 № 3-П; Определения Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 № 37-О-О, от 23.04.2015 № 821-О и др.

²⁵⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2012 № 11-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго части первой статьи 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Ф.Х. Гумеровой и Ю.А. Шикунова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁵⁹ Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство [Текст]: Правовые позиции Конституц. суда РФ: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по юрид. спец. / Г.А. Гаджиев, С.Г. Пепеляев // Москва: Изд. дом ФБК-ПРЕСС. 1998. С. 254, 260.

²⁶⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 23.06.2000 № 182-О «По жалобе общества с ограниченной ответственностью "Волгаойлсервис" на нарушение конституционных прав и свобод Законом Чувашской Республики "О налоге с продаж" по порядку введения его в действие» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁶¹ См., например: Определения Конституционного Суда РФ от 17.11.2011 № 1487-О-О, от 02.07.2013 № 1050-О, от 02.04.2015 № 583-О и др.

– правило о вступлении в силу нормативных правовых актов касается не только актов законодательства о налогах и сборах, но и актов иной отраслевой принадлежности в той степени, в какой они влияют на права и обязанности частных лиц как налогоплательщиков²⁶².

Запрет придания законам о налогах обратной силы предполагает не просто начало действия нового порядка налогообложения на будущие налоговые периоды (то есть до наступления срока уплаты соответствующего налога) и не ранее месяца с момента его опубликования (формальное соблюдение закрепленных ст. 5 НК РФ правил вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах), но и информированность лица об условиях налогообложения и размере его налоговых обязательств **до того, как оно своими действиями приобретет обязанность по уплате налога, то есть еще на этапе планирования хозяйственной деятельности**²⁶³.

Так, например, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П Суд, проанализировав положения Закона Санкт-Петербурга, устанавливающего ставки земельного налога, пришел к выводу, что несмотря на то, что новые – повышенные в несколько раз – ставки устанавливались **до наступления срока** уплаты земельного налога (с июля 1995 г., тогда как налоговый период по данному налогу составляет календарный год), фактически новое регулирование применяется с обратной силой. Землепользователи осуществляли свою деятельность в первой половине 1995 г., ориентируясь на прежние ставки, а новое регулирование распространялось на платежи, исчисленные по прежним ставкам земельного налога: «в связи с тем, что Закон Санкт-Петербурга опубликован уже после наступления первого срока платежа (т.е. после 15 июля), начисление и уплату земельного налога за 1995 г. следует производить <...> равными долями в

²⁶² Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁶³ Подробнее см.: Пепеляев С.Г. Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий (постатейный) / В.М. Зарипов, М.Г. Кошкин, Л.В. Кравчинский и др.; под ред. С.Г. Пепеляева // М.: Юстицинформ. 2021. 148 с.

остающиеся до конца года сроки платежей, т.е. 15 сентября и 15 ноября 1995 года»²⁶⁴.

Таким образом, КС РФ указал, что даже если в самом тексте закона о налогах отсутствует прямое указание на его ретроактивное применение, **закон не должен также и по своему смыслу предполагать его действие с обратной силой, равно как и недопустимо придавать ему обратную силу актами толкования и правоприменительной практикой**²⁶⁵, что обеспечивает большую стабильность финансового положения налогоплательщиков и устойчивость правового регулирования налоговых отношений²⁶⁶.

Однако следует отметить недостатки практической реализации указанного механизма стабилизации правового регулирования налогообложения, связанные, как представляется, с конфликтом фискального интереса и интересов частных лиц. К таким недостаткам относятся:

(а) недостаточность гарантий недопустимости ретроактивного ухудшения правового положения налогоплательщиков: изменчивое, «пробюджетное» толкование ст. 5 НК РФ Конституционным Судом РФ в спорных ситуациях и допущение применения неконституционного закона в течение определенного периода после признания его таковым со стороны КС РФ;

(б) принятие изменений законодательства, которые формально декларируются как «технические»/ уточняющие/ процедурные, но фактически носят материальный характер, ухудшают положение налогоплательщиков и, несмотря на это, применяются с обратной силой;

(в) отсутствие действенных механизмов ответственности законодателя за убытки и нарушение прав налогоплательщиков, причиненные

²⁶⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁶⁵ Подробнее см.: Постановления Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П (п. 7), от 24.05.2001 № 8-П, от 05.03.2013 № 5-П, от 21.01.2010 № 1-П, от 17.10.2017 № 24-П, от 28.11.2017 № 34-П и др.

²⁶⁶ Постановления Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 № 17-П, от 19.06.2003 № 11-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

нарушением принципа поддержания доверия к действиям властей в различных аспектах (ретроактивным ухудшением их положения, неопределенностью регулирования и ошибками в актах законодательства о налогах и сборах).

а) Недостаточность гарантий недопустимости ретроактивного ухудшения правового положения налогоплательщиков

Споры с налоговыми органами по вопросам порядка вступления в действие и действия во времени актов законодательства о налогах и сборах случаются чаще²⁶⁷, чем можно было бы предположить, учитывая конституционно провозглашенный запрет обратной силы таких актов, если они каким-либо образом ухудшают положение налогоплательщика. Так, например, в 2015 г. налоговые органы предпринимали попытки доначислить НДС «задним числом» в связи с поздним утверждением Минэнерго России нормативов потерь полезных ископаемых (устанавливаются на год, но зачастую министерство делает это после начала календарного года), напрямую влияющих на размер НДС, что не нашло поддержки у ВС РФ²⁶⁸. В обоснование своей позиции налоговые органы ссылались на отсутствие в НК РФ прямого запрета на пересчет НДС, уплаченного до утверждения новых нормативов, а так как они утверждаются на год (даже если это произошло в конце года), то и применяться должны на весь год. Другим примером являются резонансные дела «брутто\нетто», позиция Верховного Суда РФ по которым, напротив, несколько не соответствует требованию запрета обратной силы налогового закона (подробнее эти споры будут проанализированы далее).

Отдельно следует подчеркнуть, что сама проблема ретроактивного изменения налогового регулирования отнюдь не является исключительно российской. Так, в юридической доктрине признается, что *«ретроактивность налоговых законов является исключительной мерой, допустимой только при*

²⁶⁷ См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О; Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 28.01.2020 по делу № А51-17532/2018; Определение СКАД Верховного Суда РФ от 23.09.2020 № 18-КАД20-11-К4; Постановление АС Поволжского округа от 10.10.2019 по делу № А12-8049/2019; Постановление АС Уральского округа от 01.06.2020 по делу № А60-40392/2019.

²⁶⁸ См., например: Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 02.07.2015 № 305-КГ15-1414 по делу № А40-37361/2014; Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 21.07.2015 по делу № 305-КГ15-2112, № А40-15522/2014 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

четком соблюдении принципа неухудшения положения налогоплательщика, наличии легитимной цели и соблюдении разумного баланса между публичными и частными интересами»²⁶⁹.

В целом в зарубежной юридической литературе и практике допускается применение с обратной силой налоговых установлений, ухудшающих положение налогоплательщиков, в случаях, если последние получают налоговую выгоду в результате использования агрессивных схем налоговой экономии, если в нормативно-правовых актах была допущена явная ошибка, исправление которой будет так или иначе ухудшать положение налогоплательщиков, а также в случаях, когда нужно предотвратить злоупотребление правом частных компаний и не допустить, чтобы они воспользовались непредвиденным доходом в результате перехода на новый режим налогообложения²⁷⁰. Государство, наделенное суверенитетом (то есть не находящееся в чьей бы то ни было юридической власти), обладающее монополией на издание законов и установление условий налогообложения, ограничено только требованиями общей справедливости и юридического равенства при реализации своего права вводить новые налоги или увеличивать уже существующие, а также, весьма условно, ограничено необходимостью соотнесения реализации данного права *«с официально провозглашенными принципами налогообложения, утвержденной налоговой доктриной государства и принципами международного сотрудничества»²⁷¹*. В этой связи, как отмечается, *«в законодательстве нет и не может быть общего запрета на перспективное ухудшение положения налогоплательщика»²⁷²*, возможно только несколько ограничить такую практику в русле реализации иных правовых принципов, включая поддержание доверия граждан к закону и

²⁶⁹ Хаванова И.А. «Ретроактивный выбор» законодателя для налоговых схем // Налоговед. № 1. 2017. / URL: <https://e.nalogoved.ru/525245> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁷⁰ Харрис Д. (д-р философии, правовед) Право Европейской конвенции по правам человека / Д. Харрис, М. О'Бойл и К. Уорбрик; [перевод с английского языка: В.А. Власихин и др.]. 2-е изд., доп. // Москва : Развитие правовых систем. 2017. С. 1199.

²⁷¹ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты: монография / И.И. Кучеров // М. : ЗАО ЮрИнфоР. 2009. С. 191.

²⁷² Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». 2020. (дата обращения: 22.06.2025).

действиям государства, используя процедуры и механизмы, балансирующие частные и публичные интересы.

В этом контексте интересный подход к ретроактивному применению налоговых норм предлагает зарубежный опыт, допускающий такое их применение к налогоплательщикам, использующим агрессивные схемы налоговой оптимизации. Например, в Великобритании выработана устоявшаяся практика и принципы применения налогового законодательства с обратной силой, основанные на идее, что право на защиту собственности, хотя и гарантируется, не является абсолютным, и государства вправе принимать меры, необходимые для обеспечения уплаты налогов, включая введение ретроспективно действующих правил при определенных обстоятельствах. При этом введены **механизмы, призванные обеспечить справедливость и юридическую определенность для налогоплательщиков**. Одним из первых и важных этапов стало формальное закрепление так называемых «Rees rules» («Принципов Риза») в ходе парламентских дебатов 1978 г., которые ограничивают возможность применения законов задним числом, устанавливая, что ретроспективное действие нового регулирования не может касаться событий до момента официального объявления об изменениях в Палате общин (то есть предупреждения налогоплательщиков). В 2010-2011 г. Правительство Великобритании разработало протокол по незапланированным объявлениям изменений налогового законодательства, которые вступают в силу до формального принятия соответствующих мер – так называемые «протоколы ретроспективного налогообложения», согласно которым, ретроспективные изменения налогового закона возможно вводить лишь при наличии:

- значительного риска ущерба для государственного бюджета;
- существенной новой информации, выявляющей масштаб или характер риска;

- ожиданий, что немедленные меры позволят избежать существенных потерь казны²⁷³.

Процедура введения таких изменений включает публичное объявление намерений, сопровождение техническими деталями и публикацию проектов положений вместе с подробными объяснениями причин – все это должно способствовать прозрачности и предупреждению налогоплательщиков. После объявления проводится консультация для уточнения технических деталей. Оценку экономических эффектов осуществляет Бюджетное управление (Office for Budget Responsibility), а соблюдение протокола контролирует Форум налоговых специалистов.

Так, обратное действие налоговых норм сопровождается соблюдением ряда условий: четкое предупреждение налогоплательщиков о будущих изменениях, идентификация схем и сделок, которые подлежат коррекции, заблаговременное обсуждение и публикация изменений законодательства. Эти практики формируют так называемый «разумный адаптационный период», призванный смягчить негативные последствия изменений и обеспечить справедливость и предсказуемость налоговой системы²⁷⁴, а также минимизацию ущерба законным ожиданиям налогоплательщиков. Подобный подход, как представляется, значительно смягчает последствия неконституционных законодательных актов и повышает уровень доверия граждан к налоговому законодательству и действиям органов государственной власти.

Ретроспективные налоговые изменения анализируются также в контексте Европейской конвенции о правах человека (*далее* – ЕПЧ), в частности статьи 1 Протокола 1, которая защищает право собственности. Юридическая доктрина признает, что налогообложение является вмешательством в право собственности, однако вмешательство может быть

²⁷³ Seely A. Retrospective taxation // Briefing Paper. № 4369. 27 August 2020. P. 34. / URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN04369/SN04369.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁷⁴ Ibid. P. 19, 26.

допустимым, если оно осуществляется в рамках «необходимых» законов для обеспечения уплаты налогов²⁷⁵. Степень допустимого вмешательства зависит от предсказуемости и прозрачности законодательства. Совместно с этим существуют рекомендации по обязательному предоставлению правительством меморандумов и объяснений к финансовым актам, где указываются положения с ретроспективным эффектом и их обоснование, что повышает уровень контроля и экспертного анализа подобных мер²⁷⁶.

В 2010 г. Высокий суд Великобритании рассматривал иск о признании ретроспективного применения налогового законодательства противоречащим Европейской конвенции по правам человека (*далее* – ЕКПЧ). Суд отклонил жалобу, установив, что действие с обратной силой законодательства является в данных обстоятельствах пропорциональным и совместимым с правом на защиту собственности (статья 1 Протокола 1). Суд подчеркнул, что ретроспективность налогового законодательства не запрещена сама по себе; при обеспечении «справедливого баланса» между интересами общества и правами отдельного лица национальные власти имеют широкую степень усмотрения при решении вопросов социально-экономической политики²⁷⁷.

При рассмотрении таких дел важным является различие между неанонсированным ретроактивным применением законов, которое уменьшает правовую определенность налогоплательщика, и анонсированным ретроактивным действием, когда изменения известны заблаговременно и направлены на укрепление доверия к системе

Таким образом, законодательство Великобритании в целом допускает ретроспективное налогообложение в исключительных случаях при соблюдении принципов справедливости и правовой определенности. Развитие и существующая практика законодательного регулирования ретроспективного

²⁷⁵ Joint Committee on Human Rights, Work of the Committee in 2008–09 // HL Paper 32/HC 459. 15 September 2010. Pp. 15 - 16. / URL: <https://publications.parliament.uk/pa/jt201011/jtselect/jtrights/32/32.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁷⁶ Joint Committee on Human Rights, Legislative Scrutiny: Finance Bill // HL Paper 133/HC 882. 7 July 2009. P. 3. // URL: <https://publications.parliament.uk/pa/jt200809/jtselect/jtrights/133/133.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

²⁷⁷ Huitson, R (on the application of) v HM Revenue and Customs [2011] EWCA Civ 893 (25 July 2011). / URL: <https://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2011/893.html> (дата обращения: 22.06.2025).

налогообложения в Великобритании свидетельствуют о том, что главными ориентирами выступают защита прав налогоплательщиков, обеспечение прозрачности, четкость процедур и редкие, четко обоснованные исключения, направленные на предотвращение существенных потерь бюджета. Правительство, профессиональные сообщества, суды и парламент выполняют контроль за тем, чтобы обратное действие налоговых норм использовалось только в исключительных случаях и сопровождалось предупреждением, публикацией данных и последующими консультациями.

Отечественные правоведы высказывают аналогичные идеи: в статье О. А. Левшуковой и соавторов подчеркивается, что частые изменения налогового законодательства усложняют планирование и управление налоговыми обязательствами, снижают инвестиционную привлекательность и особенно вредят малому и среднему бизнесу. Авторы рекомендуют ограничивать изменения «необходимыми корректировками», публиковать их заранее, предоставляя достаточный временной интервал для адаптации, и вводить стимулирующие меры (налоговые каникулы, ускоренную амортизацию, инвестиционные кредиты)²⁷⁸.

С. В. Запольский предлагал создать своего рода «периодическую таблицу Менделеева» для налогов как инструмент предварительного анализа целесообразности, правовой допустимости и системных последствий введения новых налоговых платежей для всей налоговой системы²⁷⁹. Такая таблица помогла бы избегать произвольного введения новых налогов, оценивать долгосрочный эффект для доходной базы государства и для налогоплательщиков.

Вместе с тем, в российских условиях аналогичные стандарты все еще не получили должного развития и, тем более, последовательной практики

²⁷⁸ Левшукова О.А., Волкодав З.В., Нагой Д.Б., Булатникова А.В. Изменение в налоговом законодательстве: последствия для бизнеса и налогоплательщиков // Естественно-гуманитарные исследования. 2024. № 3 (53). С. 436 - 439.

²⁷⁹ Запольский С.В. Налогообложение как правовая категория: информационный и финансово-правовой аспект // Мониторинг правоприменения. 2024. № 4 (53). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-pravovaya-kategoriya-informatsionnyy-i-finansovo-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 22.06.2025).

применения (хотя само по себе ретроактивное применение «технических» изменений, исправляющих очевидную ошибку законодателя и защищающих интересы бюджета, как и ожидалось, встречается, однако не сопровождается мерами, обеспечивающими доверие налогоплательщиков и баланс частных и публичных интересов). Позиция КС РФ в отношении условий допустимости придания обратной силы налоговому закону также зачастую носит неоднозначный характер: на данный момент нельзя сказать, что в российской конституционно-контрольной практике были разработаны собственная система взглядов на данную проблему и механизмы ее решения в контексте принципов правовой определенности, справедливости, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, что усугубляет проблему доверия налогоплательщиков к законодательству и судебной практике.

Таким образом, существование попыток нарушения ст. 5 НК РФ со стороны административных органов, отсутствие последовательной позиции судов и КС РФ, основанной на недопустимости ретроактивного ухудшения положения налогоплательщиков, – все это свидетельствует о «слабости» ст. 5 НК РФ. Положения данной статьи неоднократно нарушались как органами исполнительной власти, так и самим законодателем²⁸⁰, который приостанавливал действие п. 1 ст. 5 НК РФ, и даже КС РФ, который противоречиво толковал положения ст. 5 НК РФ. Так, например, в отношении даты вступления в силу акта законодательства о налогах и сборах КС РФ в различных актах указывал, что: (1) такой акт «вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта»²⁸¹ (основываясь на позиции Высшего Арбитражного Суда РФ²⁸²

²⁸⁰ Федеральным законом от 30.03.1999 № 51-ФЗ «О приостановлении действия пункта 1 статьи 5 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» действие п. 1 ст. 5 НК РФ приостанавливалось.

²⁸¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁸² Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

и допуская, что данное правило может применяться судами в благоприятную для налогоплательщиков сторону), либо (2) такой акт «вступает в силу по крайней мере не ранее чем по истечении одного месяца со дня его опубликования»²⁸³, что допускает его применение уже после начала налогового периода.

Кроме того, признание нормативно-правового акта не соответствующим Конституции РФ в связи с нарушением запрета обратной силы любых ограничений прав и обременений налогоплательщиков не гарантирует реализацию принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в налоговых правоотношениях и защиту их правомерных ожиданий, поскольку Верховный Суд РФ, а также сам Конституционный Суд России в определенных ситуациях имеют несколько профискальное понимание правомерных ожиданий и мнение о соотношении данного принципа с принципами справедливости и некоторыми отраслевыми (налоговыми) принципами: приоритета фискальной цели налогообложения, запрета ретроактивности налогового закона, ухудшающего положение налогоплательщиков.

Ярким примером являются постановления КС РФ, в которых он, руководствуясь фискальными интересами, «продлевает» срок действия налоговых нормативных правовых актов, признанных не соответствующими Конституции РФ, вместо того, чтобы немедленно признать их утратившими силу: «немедленное признание оспариваемых положений утратившими силу может повлечь неисполнение указанных бюджетов и привести к нарушению прав и свобод граждан»²⁸⁴. Аналогично в Постановлении КС РФ от 24 февраля

²⁸³ См., например: Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 159-О, от 12.05.2003 № 186-О, от 07.06.2003 № 291-О, от 04.12.2003 № 445-О; от 17.11.2011 № 1571-О-О // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁸⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

1998 г. № 7-П правовые нормы о страховых взносах признаны неконституционными, но юридическую силу они утрачивали лишь по истечении шести месяцев с момента провозглашения Постановления²⁸⁵.

Любопытно, что судья Верховного Суда Д. В. Тютин такие решения КС РФ оценивает как проявление принципа правомерных ожиданий: специфическое толкование принципа правовой определенности, который сам по себе требует немедленного прекращения действия неконституционных актов и взимания неконституционных налоговых платежей, нарушающих права налогоплательщиков, однако орган конституционного контроля, не лишая такие акты юридической силы немедленно, фактически обеспечивает защиту законных ожиданий остальной части общества (включая публичные образования – субъекты РФ, муниципальные образования), связанных с получением части запланированного общественного блага в виде пополнения региональных и местных бюджетов, обеспечивая тем самым правовую определенность. Такие ожидания, по утверждению Д. В. Тютина, следуют из бюджетного законодательства, и непоступление запланированных доходов в результате прекращения действия актов законодательства о налогах и сборах как неконституционных посягает на них²⁸⁶. Как можно заметить, в некоторых случаях, касающихся бюджетных и налоговых правоотношений, правомерные ожидания общества, по мнению Судов, совпадают с интересами бюджета.

**б) Применение с обратной силой т. н.
«уточняющих» / «технических» / «процедурных» изменений
налогового закона**

Следующей проблемой обеспечения стабильности и предсказуемости налогово-правового регулирования во имя поддержания доверия налогоплательщиков к закону, напрямую вытекающей из первой, выступает

²⁸⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 24.02.1998 № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.05.2025).

²⁸⁶ Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». 2020. (дата обращения: 10.04.2025).

«маскировка» материальных, сущностных изменений под изменения технические, процедурные, которые якобы не изменяют содержание регулируемых отношений, а потому, предположительно, на них не должны распространяться правила о вступлении в силу актов законодательства о налогах и сборах, причем свойственно это как законодателю, так и правоприменителям.

Так, в пояснительной записке к проекту Федерального закона № 532703-8 «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» указано, что предлагаемым законом «уточняется перечень выплачиваемых налогов в составе расходов на обеспечение сохранности предмета залога и реализацию его на торгах, которые погашаются за счет средств от реализации предмета залога»²⁸⁷. В письмах финансовых и налоговых органов уточняющие разъяснения часто квалифицируются как «исправление технических ошибок», что позволяет применять их к прошлым периодам, например, Минфин России в одном из своих писем, разъясняя вопросы налогообложения налогом на имущество физических лиц, указал: «исключение из главы 32 Налогового кодекса обобщенного понятия «жилое помещение» не изменяет состав объектов налогообложения по налогу на имущество физических лиц, а носит **лишь уточняющий** характер»²⁸⁸.

Несмотря на позицию КС РФ о недопустимости ретроактивного ухудшения прав налогоплательщиков, ФНС России и арбитражные суды нередко поддерживают применение таких изменений, ссылаясь на необходимость «исправления ошибок», что создает правовую нестабильность, особенно в делах, связанных с налогом на имущество, где региональные власти получают чрезмерные полномочия по определению базы налогообложения.

²⁸⁷ Виноградов Д. Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона (доклад в рамках XXI научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации») // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoj_sily_utochnyayuschim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftn1 1 (дата обращения: 12.05.2025).

²⁸⁸ Письмо Минфина России от 27.06.2018 № 03-05-04-01/44138 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Следует отметить, что практика конституционно-контрольного органа по вопросам ретроактивного действия «технических» изменений налогового закона аналогично практике в отношении правовой определенности налогового регулирования не отличается единообразным и сформированным подходом. Например, Конституционный Суд РФ в Определении от 28.09.2023 № 2236-О указал, что изменения, *фактически уточняющие* понятие льгот для целей применения п. 2 ст. 154 НК РФ, не могут рассматриваться как сужающие сферу действия указанных положений и ухудшающие положение налогоплательщиков²⁸⁹. Аналогичный подход применен к ст. 54.1 НК РФ, которую Суд квалифицировал как *«конкретизацию существующих полномочий налоговых органов»*²⁹⁰.

Практика Верховного Суда РФ также не лишена позиций, допускающих ретроактивное применение уточняющих изменений налогового закона. Например, в деле № А53-15494/2019 (ООО «НТ-СтройИнвест») ВС РФ указал, что нормы, определяющие порядок налогообложения дохода физического лица – участника организации при уменьшении уставного капитала последней, содержательно уже были реализованы в положениях НК РФ, и новые нормы просто *«прямо закрепляют»*²⁹¹ указанный порядок.

Схожую позицию занял ВС РФ и в деле № А40-82898/2021 (ПАО «Газпром нефть»), подчеркнув, что введение новых норм об амортизации судов не меняет, а *«уточняет» регулирование, устраняя правовую неопределенность*²⁹², и по административным делам²⁹³.

²⁸⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 28.09.2023 № 2236-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Лизинговая компания «КАМАЗ» на нарушение его конституционных прав частью 6 статьи 5 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁹⁰ См. например: Определения Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 № 2311-О, от 28.02.2023 № 232-О.

²⁹¹ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 27.09.2021 № 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁹² Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 07.10.2022 № 305-ЭС22-11287 по делу № А40-82898/2021 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁹³ Апелляционные определения СКАД Верховного Суда РФ от 15.09.2016 № 9-АПГ16-14, от 28.02.2018 № 4-АПГ17-40 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Арбитражные суды также трактуют поправки как «конкретизирующие» и «уточняющие», применяя их к прошлым периодам²⁹⁴, причем решение может быть принято в пользу любой из сторон.

Таким образом, такие «технические» / «уточняющие» / «процедурные» изменения часто носят ретроактивный характер, что требует четких критериев их применения, которые пока не были выработаны ни КС РФ, ни ВС РФ.

В среде юристов-практиков обсуждаются различные подходы к решению указанной проблемы. Например, Пэт МакДонелл сформулировал вопросы, на которые надлежит отвечать правоприменителю, решая, является ли подлежащий применению закон уточняющим или нет²⁹⁵:

1. Есть ли в законе прямое указание на то, что анализируемое положение уточняет ранее принятый закон? Если нет, то это доказывает соответствующая сторона спора.

2. В чем состоит неопределенность, которую призвана устранить «уточняющая» норма? Идентичен ли предмет регулирования ранее существовавшего закона и «уточняющих» положений?

3. Соответствует ли «уточняющая» норма существующим толкованиям ранее принятого закона? Чем выше степень соответствия, тем больше вероятность, что изменения действительно уточняющие.

Д. Виноградов критикует данный алгоритм, указывая на его неприменимость в российской правовой системе, предлагая собственную

²⁹⁴ См., например: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.03.2013 по делу № А21-5229/2012 (ОАО «Калининградский морской торговый порт»); Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2014 по делу № А40-135396/13 (ОАО «Капитал и Здание»); Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.02.2022 по делу № А40-78613/2021 (ПАО «Новороссийский морской торговый порт»); Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.02.2024 по делу № А40-114760/22-140-2144 (ПАО «ОДК-Уфимское моторостроительное производственное объединение»); Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.06.2009 по делу № А19-15677/08-44 (ООО «Подстанция «Шелехово»); Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.01.2010 по делу № А19-15653/08 (ГОУ ВПО «Иркутский государственный университет»); Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.12.2015 по делу № А42-1911/2015 (ОАО «Мурманский морской рыбный порт»); Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.12.2018 по делу № А60-8677/2018 (АО «Научно-производственное объединение автоматики имени академика Н.А. Семихатова»); Постановление Тринадцатого ААС от 22.01.2019 по делу № А56-13584/2018 (ОАО «Улан-Удэнский авиационный завод») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

²⁹⁵ McDonell P. The Doctrine of Clarifications // 119 MICH. L. REV. 797 2021. Pp. 798 - 828 [сайт]. / URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7252&context=mlr> (дата обращения: 04.04.2024).

последовательность оценки изменений закона, которые декларируются сторонами налогового спора как «конкретизирующие», а не содержательные²⁹⁶.

4. Толковать нормы без учета последующих изменений.

5. При прямом указании на обратную силу проверять соответствие ст. 5 НК РФ.

6. Если изменения позиционируются как «уточнение», убедиться, что они применяются к тем же отношениям и не противоречат предыдущей практике.

7. Определить характер предписания уточняющих норм: для обязывающих/ запрещающих норм обратная сила недопустима, а для управомочивающих – возможна как дополнительная гарантия прав налогоплательщиков.

Отдельно автором обсуждается проблема «технических ошибок» в законах: суды иногда игнорируют буквальный текст норм, если установлена очевидная ошибка, возлагая риск ее учета на правоприменительные органы, которые в своей деятельности должны применять норму в ее исправленном от технической ошибки виде и ожидать этого от налогоплательщика. Однако недостаточная кодификация критериев очевидности и технического характера ошибок в налоговых законах, отсутствие четких стандартов для их идентификации позволяет законодателю и правоприменителям произвольно интерпретировать нормы, маскируя фактическое ухудшение положения налогоплательщиков. Это противоречит доктрине добросовестного налогового администрирования, которая требует учета разумных ожиданий субъектов налоговых отношений, и принципу добросовестности деятельности государства в целом, нарушает принципы правовой определенности и стабильности правового регулирования. Более подробно эта проблема и ее

²⁹⁶ Виноградов Д. Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона [Электронный ресурс] // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoj_sily_utochnyayuschim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftnr_ef26 (дата обращения: 14.05.2025).

негативное влияние на реализацию принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства будут проанализированы в главе третьей настоящего исследования.

Однако даже если КС РФ в меру своих возможностей пресекает подобные действия, дополнительные сложности создает недостаточная регламентация порядка исполнения решений КС РФ, описанная в предыдущем параграфе настоящей главы. В отсутствие механизма автоматического исправления ошибок, аналогичного ст. 311 Арбитражного процессуального кодекса (далее – АПК) РФ, многие субъекты, не обладающие юридической грамотностью, остаются в неведении о своих правах и, соответственно, не обращаются к государству за их защитой и восстановлением. Это подрывает принцип равенства, так как выгоду от решений КС РФ получают лишь те, кто активно обжалует акты. Полагаем обоснованным, что помимо совершенствования порядка исполнения решений Конституционного Суда РФ, устраняющих массовые нарушения прав налогоплательщиков неконституционным налоговым законом, государству необходимо надлежащим образом информировать частные лица о содержании правового регулирования, последних изменениях (в том числе в связи с решениями КС РФ) и возможностях обжалования незаконных решений и действий налоговых органов.

в) Отсутствие действенных механизмов ответственности законодателя за убытки и нарушение прав налогоплательщиков, причиненные нарушением принципа поддержания доверия к действиям властей

Ошибки, недостатки законотворческой юридической техники, коллизии и пробелы, которые необходимо устранять (с помощью изменения закона или толкования правоприменителями), как правило, становятся причинами ретроактивного ухудшения положения налогоплательщиков, маскируемого под «технические» или «уточняющие» изменения, и подсвечивают последнюю проблему поддержания стабильности налогового

законодательства, его определенности, обеспечивающих доверие граждан к нему. Речь идет об отсутствии действенного порядка привлечения законодателя к ответственности за некачественные решения и механизма возмещения убытков и восстановления прав налогоплательщиков, нарушенных такими решениями.

Как следует из анализа практики высших судов в Российской Федерации, зачастую они выступают инструментом ограничения прав налогоплательщиков и ухода законодателя от ответственности за нарушение законных ожиданий участников правоотношений. Продемонстрировать действие этих инструментов можно на примере споров авиакомпаний²⁹⁷ с Пенсионным фондом России (далее – ПФР), имевших место в 2010-е гг.

В 2010 г. российские авиакомпании уплачивали специальные страховые взносы на доплаты к пенсиям членам летных экипажей согласно Федеральному закону от 27.11.2001 № 155-ФЗ «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» (Закон № 155-ФЗ). В конце 2010 г. был принят Федеральный закон от 23.12.2010 № 360-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации"» (Закон № 360-ФЗ), отменивший лимит базы для начисления этих взносов «задним числом» с 01.01.2010. Это привело к увеличению сумм взносов, которые авиакомпании уже заплатили за 2010 г. ПФР доначислил авиакомпаниям недостающие суммы, пени и штрафы (до 40%).

Плательщики оспорили действия ПФР в арбитражных судах, указывая, что придание обратной силы закону, ухудшающему положение налогоплательщиков, противоречит ст. 54 Конституции РФ (о запрете обратной силы закона, устанавливающего или отягчающего ответственность). Дела дошли до КС РФ, который в Постановлении № 13-П от 17.06.2013

²⁹⁷ См., например: Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 448-ПЭК16 по делу № А40-165106/2014 (дело «Саратовских авиалиний»); Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 437-ПЭК16 по делу № А40-138312/2014 (дело «Донавиа») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

признал норму закона № 360-ФЗ не соответствующей Конституции РФ, однако запретил при этом возвращать излишне уплаченные взносы из ПФР, ссылаясь на риски нарушения прав пенсионеров, если эти средства уже распределены.

После этого авиакомпании начали требовать возмещения убытков из федерального бюджета, ссылаясь на неправомерные действия законодателя и основываясь на нормах гражданского законодательства.

Правовая позиция юристов, представлявших интересы авиакомпаний в спорах с налоговыми органами и ПФР, строилась на следующих ключевых аргументах:

1. Закон № 360-ФЗ нарушил конституционные принципы, что было признано Конституционным Судом РФ.
2. Страховые взносы по Закону № 155-ФЗ по своей сути являются налогами, а значит, к ним применяется запрет обратной силы.
3. Государство обязано компенсировать убытки, причиненные частным лицам применением неконституционного закона, размер которых равен сумме незаконно взысканных/ уплаченных взносов, даже если их возврат из ПФР невозможен.
4. Практика КС РФ и ВС РФ, которая не допустила возмещение убытков авиакомпаниям, противоречит нарушает принцип правовой определенности и поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в лице судебных органов: авиакомпании в 2010 г. действовали в рамках действующего законодательства, рассчитывая обязательства исходя из установленных лимитов и не могли предвидеть изменения условий уплаты взносов в середине года, что подорвало их доверие к закону и государственным институтам и создало неопределенность в планировании налоговых расходов.

Остановимся на основных системных проблемах реализации в российском налоговом праве принципов правовой определенности и разумной

стабильности правового регулирования, которые вскрылись именно в «делах авиакомпаний», а также роли высших судов (КС РФ и ВС РФ) в неэффективности существующих правовых механизмов восстановления прав частных лиц, пострадавших в результате действий государства, нарушающих указанные конституционные принципы и подрывающих доверие граждан к закону и действиям властей.

1) Коллизия между налоговым и пенсионным законодательством: согласно ст. 5 НК РФ, законы, ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы. Однако закон № 360-ФЗ, отменивший лимит базы для начисления страховых взносов «задним числом» с 01.01.2010, прямо нарушил этот принцип недопустимости обратной силы закона, устанавливающего или отягчающего ответственность, и создал правовую неопределенность, так как плательщики уже уплатили взносы за 2010 г. по старым правилам, а доначисление сумм с пенями и штрафами (до 40%) фактически создало ситуацию незаконного обогащения бюджета за счет бизнеса. Закон № 155-ФЗ не содержал норм, регулирующих уплату взносов в условиях изменения законодательства, что привело к спорам о правовой природе этих платежей (налог или страховой взнос).

В силу неопределенности природы страховых взносов плательщики указывали, что взносы по Закону № 155-ФЗ по своей сути являются не страховыми взносами, а имеют налоговую природу, так как они не персонифицированы, не формируют индивидуальные пенсионные права, а распределяются на доплаты пенсионерам (имеют безвозмездный и безвозвратный характер), отсутствует прямая связь взносов на доплаты к пенсиям членам летных экипажей с самими выплатами, так как средства поступают в общий «котел» ПФР, что ближе к налоговым платежам, чем к страховым²⁹⁸, так как противоречит принципу возмездности страховых

²⁹⁸ Подробнее об этом см.: Брызгалин А. Заключение специалистов «Налоги и финансовое право» в Конституционный Суд РФ по поводу правовой природы современных страховых взносов // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2013/05/20/zaklyuchenie_specialistov__nalogi_i_finansovoe_pravo_v_konstitucionnyj_sud_rf_po_povodu_pravovoj_pri (дата обращения: 22.06.2025).

взносов (в понимании норм Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в ПФР, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»)²⁹⁹. Указанное, по мнению представителей авиакомпаний, делает применение принципов НК РФ (ст. 5, запрет обратной силы налогового закона, ухудшающего положение налогоплательщиков) к взносам по Закону № 155-ФЗ логичным и необходимым.

2) Конституционный и Верховный Суды в ходе рассмотрения данных дел придерживались профискального подхода: Конституционный Суд РФ в Постановлении № 13-П от 17.06.2013³⁰⁰ указал, что придание обратной силы Закону № 360-ФЗ неконституционно (нарушение ст. 57 Конституции)³⁰¹, однако запретил возвращать плательщикам излишне уплаченные взносы из ПФР, ссылаясь на риск ухудшения положения пенсионеров, если средства уже распределены, и отсутствие механизма компенсации убытков через бюджет³⁰². Так как страховые взносы по Закону № 155-ФЗ являются обязательными

²⁹⁹ Такая позиция нашла подтверждение в судебной практике: «... особый порядок формирования фонда, а также уплаты страховых взносов по дополнительному страхованию членов летных экипажей, установленный Законом № 155-ФЗ, позволяет сделать вывод, что по своей правовой природе взносы, уплачиваемые по дополнительному тарифу работодателями, использующими труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, **не являются индивидуально-возмездными**, призванными обеспечить права конкретного гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном счете. Как следует из ст. 2 Закона № 155-ФЗ страховые взносы, уплачиваемые по дополнительному тарифу, начисляются работодателями на фонд оплаты труда, работающих на данный момент времени членов летных экипажей воздушных судов. Поступившие в Пенсионный фонд сборы не накапливаются, а распределяются в виде доплаты к пенсиям тем членам летных экипажей, которые уже оставили работу. Таким образом, данные взносы не являются индивидуально-возмездными, а носят безвозмездный и безвозвратный характер как для членов летных экипажей, так и для предприятия-плательщика взносов, т.е. по своей правовой природе **обладают такими же признаками, как и налоговые платежи**» (Постановление Пятого ААС от 17.01.2012 № 05АП-8727/2011 по делу № А59-3791/2011) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.06.2013 № 13-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 2 Федерального закона от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации" в связи с запросами Арбитражного суда Сахалинской области и Арбитражного суда Приморского края» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰¹ Страховым взносам не дали обратной силы // КС признал их публичными платежами // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/discussion/2013/06/17/straxovym_vznosam_ne_dali_obratnoj_sily_ks_priznal_ix_publichnyimi_platjazhami (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰² Артюх А.А. Голодному Левиафану можно все и даже больше // Конституционный Суд защитит бедное дитя от недовольных граждан // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2017/07/24/golodnomu_leviafanu_mozhno_vse_i_dazhe_bolshe_-_konstitucionnyj_sud_zaschitit_bednoe_ditya_ot_nedovo (дата обращения: 22.06.2025).

публично-правовыми платежами, а не индивидуально возмездными взносами, возврат средств из ПФР, по мнению КС РФ, нарушит стабильность пенсионной системы. Верховный Суд РФ в свою очередь не направил дела на новое рассмотрение после Постановления КС РФ, ссылаясь на отсутствие прямого указания в Постановлении № 13-П на возможность возмещения убытков. Между тем авиакомпании имели право на возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями государства в силу прямого действия ст. 53 Конституции РФ (каждый имеет право на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями государственных органов), а также в соответствии со ст. ст. 15, 16 и 1064, 1069 ГК РФ (незаконное принятие закона, ухудшающего положение плательщиков, является основанием для деликтной ответственности государства) – взносы, уплаченные на основании неконституционного закона, должны рассматриваться как прямые убытки, причиненные в результате действий федерального законодателя (нарушения установленного ч. 1 ст. 15 Конституции РФ запрета на принятие законов, противоречащих Конституции РФ) и подлежащие возмещению из федерального бюджета, а не из средств ПФР. Как указывали плательщики³⁰³, перспективное действие судебного акта о признании недействующим нормативного правового акта (*далее* – НПА) «не должно препятствовать лицу, которое по незаконному нормативному акту было обязано осуществлять платежи, полностью восстановить нарушенное этим актом субъективное право»³⁰⁴. Кроме того, такой порядок «устанавливает лишь процессуальные последствия признания судом НПА недействующим и не может отменить действие норм материального права, устанавливающих обязанность публично-правового образования возместить ущерб, причиненный в

³⁰³ Артюх А.А. СК по ЭС ВС РФ рассмотрит дела об убытках авиакомпаний от неконституционного закона // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2016/04/14/sk_po_es_vs_rf_rassmotrit_dela_ob_ubytkah_ot_nekonstitucionnogo_zakona (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.09.2010 № 6171/10 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

результате издания такого незаконного акта в период его действия»³⁰⁵. Таким образом, ВС РФ проигнорировал указанные положения и не признал при этом возможность применения по аналогии норм налогового законодательства о возврате/ зачете налогов, уплаченных на основании признанных незаконными подзаконных актов (ст. 78 НК РФ)³⁰⁶, по сути, уравнив позиции добросовестных и недобросовестных участников налоговых правоотношений: авиакомпаний, добровольно уплатившие взносы, лишились компенсации, а те, кто уклонялся от уплаты, выиграли³⁰⁷.

3) Коллизия в применении нормы об экстраординарном пересмотре: ч. 8 ст. 291.6 АПК РФ позволяет Председателю ВС РФ или его заместителю передавать дела на пересмотр в судебную коллегия по экономическим спорам, если нарушены принципы или нормы права, даже если решение уже вступило в силу. Однако указанная норма представляется недостаточно определенной: например, не указаны четкие сроки для обращения за пересмотром (Минфин России подавал жалобы спустя годы после вступления решений в силу); нет ограничений на количество попыток пересмотра (Заместитель Председателя ВС РФ истребовал дела даже после нескольких отказов Минфину России в пересмотре); нет критериев для оценки «нарушения принципов права», что порождает субъективизм, формально отсутствовали новые обстоятельства как основания для пересмотра (например, Определение КС № 2737-О-Р от 2015 г. не содержало новых указаний на неконституционность требований авиакомпаний). Минфин России, злоупотребляя своими процессуальными правами и используя неопределенность нормы ч. 8 ст. 291.6 АПК РФ, позволяющей пересматривать дела «по иным основаниям», без четких критериев и сроков, подавало

³⁰⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.01.2012 № 9608/11 по делу № А76-13763/2010-2-452 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰⁶ См., например: Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 31.05.2011 № 145 (п. 6), Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29.09.2010 № 6171/10, от 17.01.2012 № 9608/11, от 17.01.2012 № 11405/11 и др. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰⁷ Шаповалов С. Про законодательный брак налоговых законов и смелость // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2013/06/17/pro_zakonodatelnij_brak_nalogovykh_zakonov_i_smelost (дата обращения: 22.06.2025).

многократные жалобы на одни и те же дела, несмотря на предыдущие отказы ВС РФ в пересмотре (по делу «Донавиа»³⁰⁸ Минфин направил более 15 жалоб на имя заместителя Председателя ВС РФ Олега Свириденко, несмотря на то, что ранее тот пять раз подряд отклонял аналогичные ходатайства³⁰⁹).

В результате был нарушен принцип *res judicata* (неприкосновенность судебных решений), разумной стабильности правового регулирования и принцип поддержания доверия к действиям государства в лице судебных органов: решения, ранее признанные законными, пересматривались произвольно.

Наличие у Председателя ВС РФ и его Заместителя столь широких полномочий по пересмотру состоявшихся судебных решений приводит к произвольному правоприменению и нарушению принципов правовой определенности, стабильности, поддержания доверия, равенства и справедливости налогообложения³¹⁰, так как допускает пересмотр дел, даже если ранее аналогичные ходатайства были неоднократно отклонены. Как отметил один из представитель налогового сообщества А. Артюх, представлявший интересы некоторых авиакомпаний, «нижестоящие суды сразу после передачи дел в ВС РФ на 180 градусов флюгерообразно изменили свою практику, не дожидаясь пересмотра (при том, что ранее этими же судами и судьями положительно было разрешено более 20 исков и ни одного отрицательно»³¹¹. Проблема применения экстраординарных полномочий в нарушение принципа правовой стабильности проявила себя не только в делах

³⁰⁸ Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 №437-ПЭК16 по делу № А40-138312/2014 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁰⁹ Артюх А.А. Стучащему да откроют: инструкция о том, как взять ВС РФ измором и добиться своего // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2016/03/13/stuchaschemu_da_otkroyut_instrukciya_o_tom_kak_vzyat_vs_rf_izmorom_i_dobitsya_svoego (дата обращения: 22.06.2025).

³¹⁰ Авиакомпании просят Верховный суд обратиться в КС // Для решения вопроса о полномочиях главы ВС и его заместителей по передаче дел на пересмотр // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/discussion/2016/4/20/aviakompanii_prosyat_verhovnyj_sud_obratitsya_v_ks_dlya_resheniya_voprosa_o_polnomochiyah_glavy_vs_ (дата обращения: 22.06.2025).

³¹¹ Артюх А.А. Что дозволено Юпитеру... // Как государству нарушить права, признаться в этом и открыто отказать отвечать за свои ошибки при помощи ВС и КС РФ // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. / URL: https://zakon.ru/blog/2016/04/08/cto_dozvoleno_yupiteru%E2%80%A6_kak_gosudarstvu_narushit_prava_priznatsya_v_etom_i_otkryto_otkazatsya_otve_42844 (дата обращения: 22.06.2025).

авиакомпаний: так, в «деле Лебедева»³¹² судья СКЭС и ее глава последовательно отказывали в пересмотре, но после повторного обращения к Председателю ВС РФ дело было передано на пересмотр, а жалоба кассатора удовлетворена, что демонстрирует к тому же определенную предрешенность исхода при использовании экстраординарной процедуры.

Кроме того, в 2007 г. Конституционный Суд РФ уже рассматривал жалобу³¹³, связанную с аналогично широкими и неясными полномочиями Председателя ВС РФ и его заместителей, предусмотренными ч. 6 ст. 381 Гражданским процессуальным кодексом РФ (в ред. до 2010 г.), и признал их не соответствующими Конституции РФ именно из-за порождаемой ими неопределенности и нестабильности правового регулирования³¹⁴.

К сожалению, выводы Постановления № 2-П от 2007 г. не были перенесены Судом на анализ норм ч. 8 ст. 291.6 АПК РФ: разъясняя порядок исполнения Постановления № 13-П, КС РФ указал, что такие полномочия Председателя ВС РФ и его заместителей выступают гарантией права на пересмотр³¹⁵, «проверка же правильности выбора судебной процедуры, в которой мог бы быть реализован такой пересмотр, равно как и правильности применения норм арбитражного процессуального права в конкретном деле

³¹² Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2015 по делу № 305-ЭС14-7701, А40-110786/2013 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 05.02.2007 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений статей 16, 20, 112, 336, 376, 377, 380, 381, 382, 383, 387, 388 и 389 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Кабинета Министров Республики Татарстан, жалобами открытых акционерных обществ "Нижнекамскнефтехим" и "Хакасэнерго", а также жалобами ряда граждан» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³¹⁴ *«Поскольку проверка вступивших в законную силу судебных актов означает, по существу, возможность преодоления окончательности этих судебных актов, законодатель должен устанавливать такие институциональные и процедурные условия их пересмотра в порядке надзора, которые отвечали бы требованиям процессуальной эффективности, экономии в использовании средств судебной защиты, прозрачности осуществления правосудия, исключали бы возможность затягивания или необоснованного возобновления судебного разбирательства и тем самым обеспечивали бы справедливость судебного решения и вместе с тем - правовую определенность, включая признание законной силы судебных решений, их неопровержимости (res judicata), без чего недостижим баланс публично-правовых и частноправовых интересов».*

³¹⁵ *«Предусмотренное частью 8 статьи 291.6 АПК Российской Федерации в кассационном производстве правомочие (...) служит дополнительной гарантией обеспечения правосудности судебных актов арбитражных судов, является способом контроля за правильностью соответствующего определения судьи Верховного Суда Российской Федерации и в итоге обеспечивает реализацию конституционных прав участвующих в гражданском судопроизводстве лиц, в частности права на судебную защиту».*

заявителя с учетом его обстоятельств, не входит в компетенцию Конституционного Суда Российской Федерации»³¹⁶.

Таким образом, «дела авиакомпаний» обнажили ряд проблем процессуального законодательства, конституционного правосудия и судебной практики, препятствующих успешной реализации конституционных принципов разумной стабильности правового регулирования, правовой определенности и поддержания доверия к закону и судебной системе. Указанные споры завершились в пользу государства, несмотря на признание неконституционности закона, нарушающего запрет обратной силы регулирования, ухудшающего положение частного лица и, следовательно, подрывающего стабильность правового регулирования.

³¹⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 08.12.2015 г. № 2737-О-Р «По ходатайству Министерства финансов Российской Федерации об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2013 года № 13-П» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

ГЛАВА III.

Правоприменительная практика по налоговым спорам: стабильность и последствия ее изменения в контексте конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства

§ 3.1. Основания формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в контексте принципа поддержания доверия: отечественные и зарубежные подходы

Как отмечалось ранее, предоставление юридической защиты различным видам правовых ожиданий частных субъектов от правопорядка и государства и обеспечивает реализацию принципа поддержания доверия к закону и действиям государства. Во второй главе настоящей работы была рассмотрена взаимосвязь правовой определенности, стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства и правовых ожиданий, то есть законотворческий аспект анализируемого принципа. В частности, были выявлены угрозы, которые неопределенность, нестабильность и непредсказуемость регулирования создают для правомерных и нормативно обусловленных ожиданий и, следовательно, доверия общества к государству и праву в целом; определены ключевые элементы механизмов реализации правовой определенности, стабильности и предсказуемости регулирования (нормы, правовые институты и требования к законотворческому процессу и качеству текста закона, направленные на обеспечение данных принципов в контексте поддержания доверия к закону и действиям государства), а также установлены основные уязвимости и проблемы функционирования данных механизмов, потенциально создающие риски нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям властей.

В контексте анализа взаимосвязи конституционного принципа поддержания доверия и правоприменительной деятельности принципиально значимым видится определение факторов непосредственного влияния правоприменения на формирование правовых ожиданий (а именно механизма формирования нормативно обусловленных ожиданий в результате действий правоприменителя), выявление предпосылок нарушения правовых ожиданий налогоплательщиков, которые создают правоприменительные субъекты в ходе своей деятельности, а также изучение и описание механизма реализации принципа поддержания доверия в правоприменительной практике, позволяющего предотвратить такие нарушения правомерных ожиданий судебными и административными органами.

Конституционный Суд РФ, развивая элементы механизма реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, апеллирует к отраслевым принципам, таким как защита правомерных (законных) ожиданий (иначе – принцип защиты доверия), который применялся в основном в административном праве к отношениям между публичной администрацией и гражданами, а впоследствии перешел в налогово-правовую плоскость, и дополняющий его принцип добросовестного налогового администрирования (получил свое развитие в налоговом праве)³¹⁷. Последний выражается в различных аспектах, например, в недопустимости формального подхода при установлении действительной налоговой обязанности, недопустимости наложения излишне жестких санкций и избыточных требований, влекущих искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика, недопустимость действий налоговых органов за пределами их полномочий и др.), каждый из которых так или иначе косвенно направлен на формирование и поддержание доверия налогоплательщиков к действиям государства в лице налоговых органов через запрет действий, угрожающих правовым ожиданиям частных субъектов права.

³¹⁷ Кукушкин Д.С. Генезис принципа добросовестности в налоговом праве // Финансовое право. № 8. 2022.

Наиболее интересным и проблемным аспектом принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства выступают нормативно обусловленные ожидания, формирующиеся непосредственно и напрямую судебными и налоговыми органами, которые, будучи правоприменителями, осуществляют толкование нормативных правовых актов и должны осуществлять свою деятельность добросовестно. Нарушение правовых ожиданий налогоплательщиков, связанное, как правило с отсутствием единообразия в правоприменении³¹⁸, наравне с избыточным или слишком формальным налоговым контролем, судебным формализмом³¹⁹, административным или судебным произволом³²⁰ и несправедливостью выносимых судами решений³²¹, некачественным подходом к рассмотрению судебных споров и неправильным правоприменением подрывает доверие к закону и действиям государства. Однако существует различие между общими обоснованными ожиданиями участников правоотношений от деятельности государства в целом, связанными с законностью, справедливостью, правовой определенностью и стабильностью, отсутствием злоупотребления властью (*правомерными* ожиданиями в целом), и *нормативно обусловленными* ожиданиями, **сформированными конкретными действиями (бездействием) и практикой интерпретации законодательных положений правоприменительных органов.**

³¹⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³¹⁹ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование", части 22 статьи 26 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²⁰ Постановления Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П, от 28.12.2022 № 59-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²¹ Постановления Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П; от 05.03.2024 № 9-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

Представляется обоснованным, что правоприменительная деятельность по своей природе непосредственно способна породить только нормативно обусловленные ожидания, а вот нарушить – как нормативно обусловленные (включая собственно законные), так и правомерные.

К действиям правоприменительных органов – факторам формирования нормативно обусловленных ожиданий – относятся:

- акты толкования законодательства о налогах и сборах, исходящие от уполномоченных органов (письменные разъяснения);
- действия или бездействие налоговых органов в рамках налогового администрирования конкретного налогоплательщика;
- судебные решения, формирующие судебную практику по определенным категориям дел.

Обратимся к подробному анализу российского законодательства, практики Конституционного Суда РФ, судебной практики по налоговым спорам, включая решения Верховного Суда РФ, а также к систематизации доктринальных источников, предлагающих подходы к установлению круга факторов, выступающих основаниям для правомерных ожиданий налогоплательщиков, а также элементы механизма поддержания доверия к действиям государства через защиту ожиданий частных лиц от недобросовестных действий правоприменительных органов.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает в качестве обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика в случае совершения налогового правонарушения «выполнение <...> письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, <...> и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового

органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга»³²² (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Аналогично согласно п. 8 ст. 75 НК РФ «пени не начисляются на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика <...> в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции»³²³.

Российские специалисты в области налогового права оценивают указанные нормы и заложенный в них смысл как «догматически обоснованную позицию»³²⁴, что подтверждается в том числе Конституционным Судом РФ, который расширил применение положений подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ в том числе на муниципальные финансовые органы (которые формально не перечислены в тексте НК РФ)³²⁵, а также допускает издание писем разъяснительного характера не только Минфином России (согласно буквальному толкованию норм), но и ФНС России³²⁶, например, по вопросам правоприменительной практики³²⁷.

³²² «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²³ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²⁴ Блохин П.Д. Принцип защиты доверия и доктрина законных ожиданий в налоговом праве (окончание) // Налоговед. 2024. № 8 (248). С. 23-32. / URL: <https://publications.hse.ru/articles/960922550?ysclid=ma777g73gu168206530> (дата обращения: 02.05.2025).

³²⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2018 № 2725-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб общества с ограниченной ответственностью "АГРУПП" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 8 статьи 75, пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³²⁷ Пункт 8.18 Регламента Минфина (утв. Приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 10.08.2023) «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.10.2018 № 52385); Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 18.01.2018 № АПЛ17-494 «Об оставлении без изменения Решения Верховного Суда РФ от 23.10.2017 № АКПИ17-819, которым было отказано в удовлетворении заявления о признании недействующим

По своему содержанию данная норма, казалось бы, направлена именно на обеспечение защиты нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщиков, полагавшихся на интерпретацию закона налоговыми органами. Однако для того, чтобы применить обстоятельство, исключаящее вину налогоплательщика согласно подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, необходимо, чтобы такие разъяснения:

- по смыслу и содержанию относились к периоду, когда совершено нарушение, и соответствовали конкретным фактическим обстоятельствам налогоплательщика: установить это можно исходя из вопроса, текста, даты ответа компетентного органа, в то же время практика показывает, что если хотя бы одного из перечисленных условий нет, то налоговый орган вменяет штраф;
- были основаны на полной и достоверной информации от налогоплательщика, подробно описывающей его ситуацию и вопрос;
- были даны в пределах компетенции государственного органа;
- были адресованы непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц.

Вопрос о том, какое разъяснение можно считать адресованным неопределенному кругу лиц, не определен в НК РФ. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в одном из своих постановлений указал, что к таким разъяснениям в том числе можно отнести письма, которые направлены в качестве ответа на конкретные запросы налогоплательщикам и опубликованы в различных справочных правовых системах и СМИ³²⁸. Тем не менее, Минфин России считает, что выполнение разъяснений, которые были адресованы не

пункта 9.20 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 15.06.2012 N 82н» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³²⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.11.2010 № ВАС-4350/10 по делу № А46-9365/2009 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

налогоплательщику непосредственно, не снимает с него ответственность и не предполагает освобождение от начисления пеней³²⁹.

Таким образом, нормы, на основании которых налогоплательщик, выполняющий письменные разъяснения налоговых органов, может избежать штрафа и начисления пеней, устанавливает достаточно субъективные условия ее применения, что позволяет налоговым органам толковать ее ограничительно и недобросовестно подходить ко взаимодействию с налогоплательщиками.

Сглаживая негативные последствия данной тенденции, арбитражные судебные органы разрабатывают и активно применяют **концепцию добросовестного налогового администрирования**, элементы которой дополняют действующий правовой механизм реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства через недопущение нарушения налоговыми органами нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщиков. Обратимся к их анализу.

1) Последовательность и единообразие применяемых подходов в рамках всей системы финансовых, налоговых и иных уполномоченных давать разъяснения законодательства органов

В контексте положений п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ требование последовательности и единообразия применяемых подходов в рамках всей системы финансовых, налоговых и иных уполномоченных давать разъяснения законодательства органов выступает одним из таких элементов механизма реализации анализируемого принципа, поскольку на такие разъяснения могут полагаться налогоплательщики при планировании своей хозяйственной деятельности. В 2015 г. Конституционный Суд РФ, анализируя дело ОАО «Газпром нефть»³³⁰, сформулировал позицию, впоследствии

³²⁹ Письмо Минфина России от 11.05.2022 № 03-11-11/42697 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³³⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в

неоднократно применявшуюся арбитражными судами, включая ВС РФ. Позиция эта заключается в том, что акты информационно-разъяснительного характера, принимаемые ФНС России в целях обеспечения единообразия применения налогового законодательства налоговыми органами, хоть и не признаны на нормативном уровне обязательными для налогоплательщиков, тем не менее, в силу принципа ведомственной субординации между ФНС и территориальными налоговыми органами, фактически устанавливают для налогоплательщиков предписания общего характера, будучи адресованными неопределенному кругу лиц и рассчитанными на неоднократное применение. Такие акты, опосредованно через правоприменительную практику приобретая общеобязательный для налогоплательщиков характер, по мнению КС РФ, должны рассматриваться как нормативные правовые акты (и, соответственно, оспариваться в порядке, принятом для оспаривания актов нормативного характера) даже в том случае, если по формальным основаниям (форме, порядку принятия и (или) введения в действие) они не подходят под критерии таковых.

Указанная правовая позиция органа конституционного контроля заложила основу для формирования арбитражной практики в контексте защиты законных ожиданий налогоплательщиков, сформированных актами информационно-разъяснительного характера Федеральной налоговой службы Российской Федерации: так, СКЭС ВС РФ в 2019 г., ссылаясь на Постановление КС РФ от 31.03.2015 №6-П, указала, что разъяснение ФНС, опубликованное для всеобщего сведения и направленное в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе, «способно сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления) и неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность

связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

правильно и полно»³³¹. Данный элемент принципа добросовестного налогового администрирования А. В. Изотов охарактеризовал как «ожидания оценки правомерности собственного поведения со стороны уполномоченного органа без необходимости самостоятельного исправления и неизменности своего статуса как корректно исполнившего налоговую обязанность лица»³³².

2) Недопустимость уклонения финансовых, налоговых органов от дачи разъяснений налогоплательщикам о порядке применения законодательства о налогах и сборах, недопустимость формального исполнения этой обязанности

Помимо разъяснений, направляемых ФНС России территориальным налоговым органам, налогоплательщик в силу подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ имеет возможность самостоятельно обратиться в налоговые органы по месту своего учета за соответствующей информацией о применимых нормах законодательства о налогах и сборах, своих правах и обязанностях и руководствоваться в своих действиях данной информацией. Попытки налоговых органов уклониться от ответа на запрос, равно как и дача компетентными органами (не обязательно финансовыми или налоговыми) противоречивых разъяснений часто пресекаются судами аналогично со ссылкой на принципы добросовестности налогового администрирования, защиты правомерных ожиданий, поддержания доверия к закону и действиям государства. Истоки такого подхода так же лежат в практике Конституционного Суда РФ, а именно в деле АО «Флот Новороссийского морского торгового порта»³³³.

В настоящем деле Суд анализировал положения НК РФ, которые допускают возможность неначисления пени и освобождения от налоговой

³³¹ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 (дело ООО «КРКА ФАРМА») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³³² Изотов А.В. Этоппель в налоговом праве: непоследовательное поведение публичного субъекта и защита правомерных ожиданий налогоплательщика // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.04.2025).

³³³ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

ответственности плательщика НДС при наличии письменных разъяснений других (помимо уполномоченных финансовых и налоговых) органов государственной власти по отдельным вопросам отраслевого законодательства, не относящегося к законодательству о налогах и сборах, однако связанного с его применением.

Несмотря на то, что длительное время с 2004 г. у налоговых органов не вызывала сомнений и вопросов обоснованность освобождения от обложения НДС услуг буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов в период стоянки в портах, налогоплательщик, проявив осмотрительность, обратился в налоговый орган за разъяснением о порядке применения соответствующей льготы, однако налоговый орган, ссылаясь на недостаточную осведомленность по существу поставленного перед ним вопроса, имеющего отраслевую специфику, не смог предоставить заявителю исчерпывающую информацию о возможности применения льготы по НДС в отношении оказываемых им услуг. Вместо этого Минфин России дал налогоплательщику рекомендацию обратиться в Министерство транспорта РФ, которое и предоставило соответствующие разъяснения, подтверждающие правомерность применения освобождения от НДС спорных услуг, а именно квалификацию таких услуг как прочей вспомогательной деятельности водного транспорта и, соответственно, как услуг по обслуживанию морских судов в период их стоянки в порту. Впоследствии суды, отказывая заявителю в праве на льготу, ссылались на то, что Министерство транспорта РФ не уполномочено давать разъяснения налогового законодательства, а потому выполнение его разъяснений не может служить основанием освобождения налогоплательщика от привлечения к налоговой ответственности.

Конституционный Суд при анализе данного вопроса пришел к нескольким основополагающим выводам:

- только законодатель может устанавливать льготы по налогам и сборам, а налоговые органы, в свою очередь, при осуществлении налогового контроля должны действовать сообразно

воле законодателя – а именно учитывать, что введение налоговых льгот направлено на создание благоприятных условий развития экономики;

– если налогоплательщику необходимо получить информацию о своих правах и обязанностях в налоговых правоотношениях, ему надлежит обращаться в финансовые, налоговые и иные органы, уполномоченные давать разъяснения о порядке применения налогового законодательства, даже в том случае, если ответ на запрос налогоплательщика предполагает разъяснение отраслевого регулирования, не относящегося непосредственно к законодательству о налогах и сборах, однако связанного с его применением;

– в случае недостаточной осведомленности по существу поставленного перед ними отраслевого вопроса, налоговые органы могут обратиться в профильные ведомства с помощью процедур межведомственного взаимодействия, однако на основе полученной информации они должны – в силу своей специализации – принять решение самостоятельно и предоставить налогоплательщику ответ на запрос.

Все вышеизложенное связано со вторым элементом добросовестного налогового администрирования: недопустимостью уклонения финансовых, налоговых органов от дачи разъяснений налогоплательщикам о порядке применения законодательства о налогах и сборах, а также недопустимостью формального исполнения этой обязанности и перенаправления налогоплательщиков за разъяснениями в другие органы в ситуациях, когда их вопрос требует обладания специальными познаниями в конкретных отраслях экономики и имеет отношение к налоговым обязательствам налогоплательщика.

Несмотря на однозначно выраженную позицию КС РФ сами налоговые органы не стремятся давать разъяснения налогового законодательства каждому, кто направил запрос. Так, например, в 2017 г. налогоплательщик обратился в налоговое управление с просьбой разъяснить ему действующее

налоговое законодательство на примере смоделированной ситуации. Однако инспекция отказала в даче разъяснений, поскольку заявитель не является участником описанной в запросе ситуации. Значит, в данном случае он не признается налогоплательщиком и, соответственно, участником отношений, регулируемых НК РФ.

Логика такого подхода основана на положениях п. 1 ст. 32 НК РФ, согласно которым на налоговые органы возложена обязанность «бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, <...> порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, <...> полномочиях налоговых органов и их должностных лиц»³³⁴. При этом в Решении ФНС России 2017 г. указано, что данная обязанность касается «только налогоплательщиков в каждом конкретном случае возникновения налоговых правоотношений»³³⁵, и налоговые органы не обязаны предоставлять информацию, если лицо обращается в налоговые органы за разъяснениями по вопросам налогообложения деятельности, не связанной с основной деятельностью этого лица как налогоплательщика, а также по вопросам о правоотношениях, действиях и объектах, которые могут возникнуть в будущем³³⁶.

Налоговые органы, по их собственному мнению, также не обязаны консультировать хозяйствующих субъектов по вопросам выбора наиболее эффективного порядка уплаты налогов³³⁷, не осуществляют оценку экономических операций, экспертизу договоров и иных документов, могут отказать в ответе на запрос в случае, если из его содержания и характера

³³⁴ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025).

³³⁵ Решение ФНС России от 27.12.2017 № АС-3-9/8743@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³³⁶ Подробнее см.: Штольц Я. Следование разъяснениям ФНС спасет от штрафа? // Практическая бухгалтерия. 2018. № 12. С. 58-61.

³³⁷ Письмо ФНС России от 27.12.2018 № ГД-4-19/25766@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

хозяйственной деятельности компании сделают вывод, что запрос касается не отправителя, а третьего лица в отсутствие документов, подтверждающих полномочия представителя этого третьего лица³³⁸.

Кроме того, проблема применения разъяснения уполномоченных органов, адресованных неопределенному кругу лиц существует не только со стороны финансовых и налоговых органов, но и со стороны самих налогоплательщиков. Зачастую описание ситуации, на основе которого орган предоставлял информацию другому лицу, приводится в тексте опубликованного разъяснения обобщенно и в сжатом виде, что не всегда позволяет налогоплательщику достоверно установить релевантность данного толкования его ситуации, создавая риски отказа правоприменителями в применении к данному налогоплательщику освобождающих от налоговой ответственности и уплаты пеней положений НК РФ³³⁹.

Таким образом, несмотря на то, что законодатель предусмотрел освобождение от налоговой ответственности и от уплаты пеней налогоплательщиков, следовавших письменным разъяснениям компетентных органов, а Конституционный Суд РФ указал на недопустимость уклонения их от предоставления информации о применении законодательства о налогах и сборах в контексте правомерных ожиданий, принципа добросовестного налогового администрирования и, шире – принципа поддержания доверия, налоговые органы продолжают ограничительно подходить к выполнению своих обязанностей по разъяснению законодательства, на что также указывает замечание которое можно встретить в большинстве разъяснительных писем ведомства: «Настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам

³³⁸ Письмо Минфина России от 16.11.2018 № 03-03-06/1/82682 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³³⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 25.02.2016 № 403-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Сибирская энергетическая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 75 и подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам, налоговым агентам и налоговым органам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме». Положительным моментом является то, что суды не признают наличие такого замечания в адресованных конкретному лицу ответах уполномоченных органов в качестве препятствия для применения положений п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ³⁴⁰.

3) Недопустимость противоречивого поведения налоговых органов по отношению к налогоплательщикам (обязанность налоговых органов исполнять собственные решения (следовать им), быть последовательными в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки и в своем взаимодействии с налогоплательщиком в целом)

Российская судебная практика помимо письменных разъяснений законодательства, исходящих от уполномоченных органов и согласно НК РФ выступающих главным источником нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщика, к числу оснований для таких ожиданий относит также сложившуюся правоприменительную практику, любое предшествующее спору поведение налоговых органов, включая действия и бездействие. Такое многообразие оснований для правомерных ожиданий в русле уже обозначенной тенденции сопровождается таким же многообразием форм недобросовестного налогового администрирования, которому активно противодействует судебная практика.

Так, арбитражные суды неоднократно указывали, что противоречивое поведение налоговых органов недопустимо, поскольку подрывает доверие граждан к издаваемым ими актам.

³⁴⁰ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.03.2022 № Ф05-1453/2022 по делу № А40-93980/2021 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 03.05.2025).

Такой подход ярко проиллюстрирован в Определении СКЭС Верховного Суда Российской Федерации от 21.02.2017 г. по делу ГБУ города Москвы «Жилищник района Хорошево-Мневники»³⁴¹. Налогоплательщик в 2013 г. представил в налоговые органы уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, которыми заявил сумму НДС, подлежащую возмещению из бюджета. По итогам проведенной камеральной налоговой проверки указанных деклараций инспекция приняла решение об отказе в возмещении полностью суммы НДС, заявленного к возврату, которое и было оспорено налогоплательщиком в суде.

Кроме того, параллельно в отношении данного налогоплательщика налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка за период 2010-2013 гг., по итогам которой инспекция пришла к выводу об обоснованности возмещения налогоплательщику НДС за налоговые периоды, являвшиеся предметом проверки. При этом инспекция доначислила налог на прибыль организаций в связи с признанием за обществом права на вычет НДС, который ранее, до отказа от налогообложения, относился им на расходы по налогу на прибыль организаций. Данное решение инспекции ФНС России обществом не было оспорено в вышестоящий орган и вступило в законную силу, после чего налогоплательщик заявил отказ от заявленных требований по делам об оспаривании решения по итогам камеральной налоговой проверки и повторно заявил право на вычет НДС.

Однако поданные обществом в налоговые органы заявления о возмещении НДС были оставлены инспекцией без исполнения, что и стало предметом нового судебного рассмотрения.

Удовлетворяя требования общества, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что на момент подачи обществом заявления о зачете и возврате излишне уплаченного НДС у инспекции отсутствовали основания для неисполнения обязанности по осуществлению зачета и

³⁴¹ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 21.02.2017 г. № 305-КГ16-14941 по делу № А40-89628/2015 (дело ГБУ города Москвы «Жилищник района Хорошево-Мневники») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

возврата, поскольку в ходе выездной налоговой проверки инспекция фактически подтвердила обоснованность заявленных налогоплательщиком к возмещению сумм НДС. Доводы налогового органа о том, что решение, принятое по результатам проведения выездной налоговой проверки, не соответствует требованиям налогового законодательства, суд не принял во внимание, указав, что налоговые органы не наделены правом не исполнять либо отменять собственные принятые решения: решение по налоговой проверке является обязательным не только для налогоплательщика, но и для налогового органа впредь до его отмены в рамках строго формализованных процедур, а в анализируемом деле инспекция по сути пыталась оспорить собственное решение путем заявления о его незаконности в судебном разбирательстве.

Суд кассационной инстанции, между тем, отказал налогоплательщику в удовлетворении его требований, принимая во внимание то обстоятельство, что решения инспекции об отсутствии оснований для возмещения сумм НДС вынесены по результатам камеральных проверок – мероприятий налогового контроля, в ходе проведения которых и проверяется обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению в порядке ст. 88 НК РФ на основании представленной налогоплательщиком налоговой декларации, в связи с чем вынесение налоговым органом решения о возмещении суммы НДС по результатам выездной налоговой проверки не предусмотрено законодательством и не влечет правовых последствий ни для налогового органа, ни для налогоплательщика. При этом в отношении доначисления налога на прибыль решение инспекции сохранило юридическую силу.

Разумеется, такая позиция суда кассационной инстанции, предполагающая, по сути, одновременное существование у налогового органа взаимоисключающих правовых подходов в отношении НДС и налога на прибыль организаций, не нашла сторонников в высшей судебной инстанции: СКЭС ВС РФ поддержала позицию налогоплательщика, ссылаясь на принципы верховенства права, юридического равенства, поддержания

доверия к закону и действиям публичной власти (ст. 2, ч. ч. 1 и 2 ст. 15, ст. 18, ч. 1 ст. 19 Конституции Российской Федерации).

Верховный Суд указал, что основной целью налоговых проверок, как камеральных, так и выездных, является контроль за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов, что очевидно, свидетельствует о более высоком (углубленном) уровне налогового контроля, при котором не исключается возможность пересмотра ранее сделанных по результатам камеральной проверки выводов налогового органа относительно обоснованности возмещения налога.

Таким образом, выносимое по результатам выездной налоговой проверки в соответствии со ст. 101 НК РФ решение является ненормативным правовым актом, определяющим отношение государства в лице налоговых органов к тому, соответствуют ли действия проверяемого лица законодательству о налогах и сборах. Этот акт, будучи принятым в установленной законом процедуре компетентным должностным лицом, после своего вступления в силу порождает правовые последствия и является обязательным не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов. Иной подход ставит добросовестно действовавшего налогоплательщика в состояние правовой неопределенности в отношениях с государством, что не соответствует в том числе принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

По сути, ВС РФ в данном Определении сформулировал еще один из элементов принципа добросовестного налогового администрирования, способствующий правовой стабильности и *требующий от налоговых органов исполнять собственные решения (следовать им)*, так как они отражают отношение государства к действиям налогоплательщика.

Аналогичный подход был изложен в другом Определении СКЭС ВС РФ от 03.08.2018 г.³⁴², из которого следует, что добросовестное налоговое администрирование предполагает *последовательность налоговых органов в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки* с тем, чтобы не создавалась ситуация, когда добросовестно действующий налогоплательщик вынужден дважды уплатить налог: в результате самостоятельного устранения выявленного в ходе проверки нарушения и по результатам выездной налоговой проверки.

В число формирующего нормативно обусловленные ожидания поведения налоговых органов в отношении налогоплательщика включаются также и *действия налогового органа, которые не содержат в себе непосредственную оценку им законности действий налогоплательщика, а представляют собой устоявшуюся модель взаимодействия с налогоплательщиком, которая косвенно демонстрирует отсутствие у органа сомнений в правильности уплаты налогов*. К такой практике относится, например, ненаправление налоговым органом запросов объяснений и документов, отсутствие претензий в отношении поданных налогоплательщиком налоговых деклараций в течение определенного периода времени³⁴³. Ранее уже упоминалось дело управляющей компании многоквартирного дома, к которой налоговый орган на протяжении нескольких налоговых периодов не имел претензий в связи с исключением из налогооблагаемой базы доходов, полученных от собственников помещений в многоквартирных домах (далее – МКД) в качестве оплаты коммунальных услуг, предоставляемых третьими лицами³⁴⁴. В практике можно обнаружить аналогичные акты, например, дело № А62-5153/2017, касающееся

³⁴² Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 (дело АО «ВЭБ-Лизинг») // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁴³ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁴⁴ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 № Ф08-3289/2018 по делу № А53-15798/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

последовательного одобрения налоговым органом применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения (*далее также – УСН*). Общество на протяжении семи лет фактически уплачивало налог по УСН, однако не направило в налоговый орган уведомление о начале применения УСН. Инспекция на протяжении семи лет принимала налоговую отчетность общества по УСН без каких-либо возражений, а потом доначислила налог по общей системе налогообложения по результатам выездной налоговой проверки со ссылкой на то, что налогоплательщик нарушил процедуру применения УСН. При этом налоговый орган, продолжая налоговое администрирование общества как плательщика налога по УСН, не направлял в его адрес сообщение о нарушении процедуры применения специального налогового режима, а направил его только накануне выездной налоговой проверки. Верховный Суд РФ указал, что подобные действия инспекции недобросовестны, нарушают принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и удовлетворил требования общества. Схожие аргументы привел ВС РФ и в деле № А53-18839/2016, где налоговый орган, принимая декларации по НДФЛ с дохода от продажи недвижимого имущества от физического лица – индивидуального предпринимателя, «не проводя контрольные мероприятия и не уведомляя о необходимости применения специального налогового режима»³⁴⁵, впоследствии квалифицировал данный доход от продажи имущества как доход от осуществления предпринимательской деятельности и доначислил налог по УСН. Высшая судебная инстанция не поддержала позицию инспекции исходя из принципа защиты правомерных ожиданий, обратив внимание на действия налогового органа, подтверждающие правильность уплаты налогоплательщиком НДФЛ (налога на доходы физических лиц), а не налога по УСН со спорного дохода.

³⁴⁵ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

4) Недопустимость недобросовестной реализации налоговыми органами их контрольных полномочий

Другим примером недобросовестного налогового администрирования, ставшим предметом рассмотрения Конституционным Судом РФ, являются действия налоговых органов, расширительно толкующих описанный в НК РФ порядок реализации их контрольных полномочий. Речь идет о деле ОАО «Востоксибэлектросетьстрой», которому инспекция отказала в предоставлении вычетов по НДС, так как счета-фактуры были оформлены с нарушением порядка и не могли подтвердить право на вычет. Налоговый орган, проводя камеральную налоговую проверку, не запросил у налогоплательщика иные подтверждающие документы и пояснения, обосновав это тем, что «направление налогоплательщику требования о представлении иных (помимо счетов-фактур) документов, подтверждающих правильность уплаты налогов и применения вычетов, является правом, а не обязанностью налогового органа»³⁴⁶. КС РФ указал, что в случае наличия любых сомнений в правильности уплаты налогов налоговый орган *обязан* воспользоваться своим правомочием запросить у налогоплательщика необходимую информацию, так как последний вправе ожидать, что если такого запроса нет, то у инспекции отсутствуют какие-либо претензии к налогоплательщику. Иной подход создает, по мнению Суда, предпосылки для правовой неопределенности и произвола правоприменительных органов.

5) Недопустимость процедурных нарушений, пренебрежения требованиями осмотрительности и разумности со стороны налогового органа, формирующих у налогоплательщика ожидания определенных последствий таких действий, предусмотренных правовым регулированием

³⁴⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества "Востоксибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Наконец, если выявленная недоимка по налогам и сборам была признана безнадежной к взысканию не по вине налогоплательщика, а вследствие неосмотрительных действий (бездействия), процедурных нарушений со стороны налоговых органов, то налогоплательщик вправе ожидать, что налоговое правоотношение завершится и «причинение соответствующего вреда не будет ему вменено на основании гражданско-правовых положений»³⁴⁷. Данный тезис основан на правовой позиции, выраженной Конституционным Судом РФ, о том, что *«пренебрежение требованиями разумности и осмотрительности со стороны публично-правового образования в лице компетентных органов не должно влиять на имущественные и неимущественные права граждан»*³⁴⁸.

Описанные выше примеры иллюстрируют такое основание возникновения *нормативно обусловленных ожиданий*, как прямо выраженная в письменных разъяснениях позиция правоприменительных органов в отношении толкования законодательства и предшествующая практика налоговых органов, включающая в себя как действия, так и бездействие, косвенно отражающие оценку со стороны налоговых органов законности действий налогоплательщика или правильности уплаты налогов.

6) Требование учета законных интересов налогоплательщика, который в условиях отсутствия прямых норм, регулирующих его ситуацию, их неясности, отсутствия письменных разъяснений законодательства со стороны компетентных органов (или их уклонения от дачи разъяснений), руководствовался собственным пониманием правовых норм и действовал исходя из него.

³⁴⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁴⁸ Постановления Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П; от 22.06.2017 года № 16-П // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

В отличие от нормативно обусловленных ожиданий *законные ожидания* могут появиться у налогоплательщика также и в ситуации, когда ни налоговое законодательство, ни налоговые органы не проясняют модель правомерного поведения налогоплательщика в конкретной ситуации, в связи с чем он вынужден был действовать в рамках существующих правовых механизмов, опираясь на собственное представление о правомерном поведении и содержании законодательных положений.

В этом контексте характерным является Определение СКЭС ВС РФ от 16.02.2018 г. по делу АО «Бамтоннельстрой», которое также во многом дополнило содержание принципа добросовестного (надлежащего) налогового администрирования. Общество, в 2011 г. продав ряд объектов недвижимого имущества, уплатило в бюджет НДС. Поскольку в 2013 г. договор купли-продажи был признан судом недействительным, покупатель возвратил ранее приобретенное недвижимое имущество обществу, а последнее, руководствуясь тем, что недействительная сделка не влечет юридических последствий с момента ее совершения, в свою очередь представило в налоговые органы уточненную налоговую декларацию по НДС за 2 квартал 2011 г. с уменьшением суммы исчисленного налога. По итогам камеральной налоговой проверки обществу был возвращен излишне уплаченный налог, впоследствии же по результатам выездной налоговой проверки налоговый орган изменил свой подход, квалифицировав возврат товаров в качестве самостоятельной операции и указав, что суммы налога подлежали заявлению к вычету в 4 квартале 2013 г., то есть после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров, что фактически лишало налогоплательщика права заявить о корректировке налога, так как п. 4 ст. 172 НК РФ установлен пресекательный срок предъявления к вычету сумм, ранее исчисленных при отгрузке товаров (не позднее одного года с момента возврата). Важно отметить, что предварительно, до подачи уточненной налоговой декларации за 2 квартал 2011 г. общество обращалось в налоговый орган по месту своего учета с

вопросом о порядке отражения в целях налогообложения операции по применению последствий недействительности сделки, однако так и не получило на свой запрос ответ по существу, в связи с чем было вынуждено самостоятельно выбрать правовой механизм реализации гарантированного подп. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ права на возврат излишне внесенных в бюджет сумм налога (при отсутствии объекта налогообложения). Суд обратил внимание на то, что, отказавшись предоставить налогоплательщику информацию о применимом порядке корректировки налоговой обязанности, «в то же время по результатам выездной проверки инспекция сочла возможным высказать позицию о правильном, с ее точки зрения, порядке исчисления налога на добавленную стоимость в случае применения последствий недействительности сделки»³⁴⁹. В условиях отсутствия в НК РФ прямых норм, определяющих порядок корректировки у продавца ранее исчисленного налога суд посчитал действия налогового органа нарушающими принцип добросовестного налогового администрирования, который предполагает учет законных интересов налогоплательщиков. Действия общества в свою очередь были признаны правомерными, учитывая подтвержденное налоговым органом право на возврат указанного налога, факт возврата инспекцией спорных сумм налога по результатам камеральной налоговой проверки, а также отсутствие нарушения интересов казны.

Добросовестное налоговое администрирование, при котором налоговые органы не допускают ситуацию разочарования обоснованно сформированных их действиями ожиданий налогоплательщиков, представляется центральным принципом, обеспечивающим поддержание доверия граждан к действиям государства в правоприменении. Некоторые исследователи даже предлагают рассматривать сложившуюся правоприменительную практику в качестве одного из источников налогового права наряду со статутными установлениями. В российском публичном праве, в отличие от

³⁴⁹ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.08.2024).

частноправовых отраслей, отсутствует аналог «деловых обыкновений» или «обычаев делового оборота» и в целом правовой обычай имеет крайне узкую сферу действия. В этой связи предложение А. В. Демина о введении в налоговое регулирование института «налоговых обыкновений» или «обыкновений правоприменительной практики», к числу которых необходимо отнести такие факторы формирования правомерных ожиданий, как «официальные разъяснения фискальных органов и рекомендательные нормы, исходящие от государственных или негосударственных институтов»³⁵⁰, представляется обоснованным. В истории развития налогообложения Российской Федерации к настоящему моменту можно встретить немало примеров, когда практика реализации норм налогового законодательства предвосхищает и, по сути, предопределяет вектор законодательного регулирования, устраняет пробелы и коллизии оно, дополняет квалифицированное умолчание законодателя. Среди таких примеров упомянутый выше кейс, когда налоговые органы *contra legem* своей практикой исправили очевидную ошибку законодателя в формулировке абзаца первого п. 2 ст. 296 НК РФ. Кроме того, практика взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов во время выездной налоговой проверки (*далее* – ВНП) способствовала изменению п. 1 ст. 89 НК РФ, первоначальная редакция которого предусматривала проведение ВНП исключительно в помещениях налогоплательщика и не учитывала возможные обстоятельства, при которых налогоплательщик не может предоставить представителям налогового органа помещения для осуществления проверочных мероприятий: практика применения п. 1 ст. 89 НК РФ допускала проведение ВНП по месту нахождения налогового органа, а впоследствии законодатель санкционировал это обыкновение в новой редакции указанной нормы. Рекомендательные подзаконные акты фискальных и иных административных органов, отражающие интерпретацию правоприменителем оценочных понятий,

³⁵⁰ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

используемых законодателем, или регулирующие неурегулированные им правоотношения, имеют не меньшее значение: например, рекомендации по форме, содержанию, составу прилагаемых документов к жалобе налогоплательщика в налоговый орган, утвержденные³⁵¹ ФНС России в 2011 г. после длительного отсутствия установленных форм таких документов (в дальнейшем в НК РФ была введена ст. 139.2 «Форма и содержание жалобы (апелляционной жалобы)»³⁵²). Данные рекомендации стали исполняться налогоплательщиками повсеместно, в результате регулирующий потенциал изначально рекомендательных норм смог «подняться до уровня статутных норм налогового права»³⁵³.

В настоящий момент подобная практика со стороны государственных органов с переменным успехом признается основанием для возникновения правовых ожиданий участников правоотношений, однако представляется обоснованным закрепить за ней статус одного из источников права, на который налогоплательщики могли бы ссылаться в обоснование своей позиции и который должны были бы учитывать суды при рассмотрении споров с налоговыми органами.

Последней категорией факторов, формирующих нормативно обусловленные ожидания, выступает **судебная практика**, тенденции которой отражают оценку судебными органами обоснованности тех или иных подходов к толкованию норм закона.

В деле АО «Флот Новороссийского морского торгового порта»³⁵⁴, ставшем предметом рассмотрения Конституционным Судом РФ, заявитель в

³⁵¹ Информация ФНС России от 09.02.2011 г. «О содержании жалобы, подаваемой в налоговый орган» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025); Информационное сообщение ФНС России от 15.02.2011 г. «О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁵² Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁵³ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁵⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

период 2012-2013 гг. применял к оказываемым им услугам буксиров по установке (снятию) бонового ограждения судов в период стоянки в портах освобождение от обложения НДС, опираясь на существовавшую с 2010 г. благоприятную арбитражную практику, сформированную ВАС РФ, которая исходила из того, что перечень услуг по обслуживанию морских судов, оказание которых освобождается от обложения НДС, законодателем не ограничен. Впоследствии в 2015 г. судебная практика изменила свой вектор на противоположный, когда Верховный Суд РФ указал, что услуга по бонированию не связана с обслуживанием судна, а следовательно, подлежит обложению налогом на добавленную стоимость в общем порядке.

Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что в силу принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, предполагающего сохранение разумной стабильности правового регулирования, не может иметь обратную силу постановление высшего суда, интерпретирующее норму в сторону ухудшения положения добросовестного налогоплательщика, который действовал в рамках устоявшегося на момент изменения толкования. Анализируя фактические обстоятельства дела, КС РФ признал, что, несмотря на рискованный характер предпринимательской деятельности, добросовестный налогоплательщик, профессионально оказывающий спорные услуги, не мог при планировании своей хозяйственной деятельности в 2012-2013 гг. (на момент действия благоприятной административной и арбитражной практики) предугадать, что на него спустя значительное время будет возложена обязанность по уплате НДС применительно к прошедшим периодам.

Данная правовая позиция КС РФ, несмотря на довольно многообещающий потенциал для применения ее судами в контексте защиты законных ожиданий, тем не менее, оставляет немало вопросов.

Например, каковы должны быть критерии устойчивости существующей административной и (или) судебной практики? Как определить с достаточной степенью достоверности и справедливости, что в каждом конкретном случае

оспаривания действий и решений налоговых органов у налогоплательщика действительно есть основания ссылаться на сформировавшиеся у него правомерные ожидания? Полагаем, что такими критериями должны выступать объективно доступные для налогоплательщика параметры, такие, как релевантность судебной практики (соответствие проанализированных судами фактических обстоятельств конкретным обстоятельствам заявителя), ее актуальность (она не должна быть устаревшей и основываться на устаревшем регулировании), длительность ее существования, а также то, на каких уровнях были приняты решения, ее формирующие.

Иных формализованных критериев устойчивости судебной практики не представляется возможным предложить: правоведами в работах различной отраслевой направленности отмечается ее рассогласованность и противоречивость по самым разнообразным проблемам на уровне различных судебных инстанций: вопрос лицензирования деятельности по дезинфекции³⁵⁵, определения подведомственности дел по обжалованию предписаний, выданных органами государственного пожарного надзора³⁵⁶, признается ли частичное добровольное возмещение имущественного ущерба преступником смягчающим обстоятельством³⁵⁷ и др. По этой причине способность судебной практики выступать основанием для нормативно обусловленных ожиданий принятия того или иного решения решительно ставится под сомнение.

Анализируемое Постановление от 28.11.2017 № 34-П по делу АО «Флот Новороссийского морского торгового порта», как видится, предлагает один из критериев устойчивости судебной практики – наличие позиции высшей судебной инстанции, к которой в том числе могут относиться не только

³⁵⁵ В соответствии с Определением Верховного Суда РФ от 12.01.2018 № 310-КГ17-14344 деятельность по дезинфекции всегда является медицинской и потому подлежит лицензированию. Согласно же Постановлению Верховного Суда РФ от 29.04.2019 № 46-АД19-1 лицензия обязательна, только если дезинфекция проводится в рамках медицинской помощи.

³⁵⁶ Подробнее см.: Шатохин А.Ю. Предписание органа государственного пожарного надзора об устранении выявленных нарушений: неочевидная подведомственность при обжаловании // Административное право и процесс. 2019. № 2. С. 70 - 73.

³⁵⁷ Подробнее см.: Мингалимова М.Ф. Актуальные вопросы возмещения вреда, причиненного преступлением, при назначении наказания // Уголовное право. 2018. № 3. С. 78 - 85.

Постановления Пленума, Президиума Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда, Обзоры судебной практики Президиума ВС РФ, но и акты ВС РФ в форме определения (в том числе определения об отказе в передаче кассационных жалобы, представления для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии ВС РФ). Однако при этом в данном Постановлении не конкретизируется, «какие акты могут иметь значение поворотных для судебной практики, в каком процессуальном порядке они могут быть приняты, каков механизм их действия по кругу лиц и во времени, как адресаты правовых норм должны быть осведомлены о принятии подобных актов (не должны ли они доводиться до всеобщего сведения не хуже, чем примененные в них нормативно-правовые акты), как должна выглядеть дифференциация между видом акта и его действием по кругу лиц и во времени»³⁵⁸.

Кроме того, важно отметить, что в практике самого Верховного Суда РФ до сих пор периодически отсутствует единообразие принимаемых решений по делам с идентичными обстоятельствами и в некоторых случаях не может эффективно выполнить свою функцию обеспечения разумной предсказуемости правового регулирования в условиях изменившегося законодательства. В качестве примера можно привести ряд таможенных споров в отношении товара – электронных систем доставки никотина (*далее – ЭСДН*) одноразового использования, которые используются для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем. Основной характеристикой таких товаров является то, что они поставляются предварительно заправленными жидкостью для ЭСДН, являются неразборными, не могут быть заправлены жидкостью повторно. При этом содержащаяся внутри ЭСДН жидкость не поставляется отдельно и не может использоваться в качестве отдельного товара.

³⁵⁸ Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // «Вестник экономического правосудия Российской Федерации». 2022. № 5.

До 28.02.2023 г. (до внесения изменений) в подп. 15 п. 1 ст. 181 НК РФ подакцизными товарами являлись как ЭСДН, так и жидкость для ЭСДН. Ввозимые в 2021-2023 гг. товары представляли собой одноразовые ЭСДН, заполненные никотинсодержащей жидкостью. Декларанты уплачивали акциз только в отношении ЭСДН, таможенные органы в свою очередь направляли требования об уплате суммы акциза, налоговой базой которого является объем жидкости для ЭСДН.

В отношении данной категории споров на уровне арбитражных судов сложились два противоречащих друг другу подхода: и в пользу декларантов, и в пользу таможенных органов. В первой категории решений суды исходили из того, что товар является неделимым по смыслу ст. 133 НК РФ, извлечение жидкости из ЭСДН без повреждения устройства является невозможным. А указание на «электронные системы доставки никотина» в подп. 15 п. 1 ст. 181 НК РФ следует рассматривать как указание на изделие целиком, вместе со всеми его составными компонентами, включая жидкость для электронной системы доставки никотина. Указание в подп. 16 п. 1 ст. 181 НК РФ на «жидкость для электронных систем доставки никотина» следует рассматривать в случаях, когда такая жидкость поставляется отдельно от ЭСДН.

Суды, выносившие решения в пользу таможенных органов, указывали, что основное потребительское свойство спорным товарам придает именно никотиновая жидкость, следовательно, в составе готового изделия она должна восприниматься как самостоятельный компонент. И так как объектом обложения акцизом является ввоз товара, налоговой базой – ЭСДН поштучно и объем жидкости для ЭСДН, взимание акциза за два подакцизных элемента, хотя бы ввезенных на таможенную территорию в составе одного товара, не может быть признано двойным налогообложением. Таможенные органы обосновывали свою позицию тем, что особенности налогообложения жидкости для ЭСДН в зависимости от того, поставляется она в комплекте ЭСДН, в составе компонентов ЭСДН или отдельно, НК РФ не предусмотрены.

Оба вектора судебной практики стали предметом анализа Верховным Судом РФ. По итогам рассмотрения высшая судебная инстанция вынесла два отказных определения, в которых изложила свое видение итога рассмотрения дела. В Определении по делу № А40-171339/2022³⁵⁹ ВС РФ поддержал позицию судов, которые отклонили доводы таможенного органа о необходимости налогообложения одного ввезенного товара двумя акцизами (как за электронное устройство, так за объем жидкости в таком устройстве), как не соответствующие положениям актов законодательства о налогах и сборах и таможенного законодательства. При этом днем позже было вынесено Определение ВС РФ по делу № А51-2493/2023³⁶⁰, в котором Суд, напротив, поддержал вывод таможенного органа о неполной уплате декларантом акциза, поскольку ввезенный товар по своему описанию является электронной системой доставки никотина, заправленной жидкостью для ЭСДН, и, как следствие, представляет собой многокомпонентный товар.

Как можно заметить, отведенная Верховному Суду РФ функция «стабилизатора» правового регулирования на уровне правоприменительной практики на настоящий момент не получила должной реализации, учитывая возможность практически одномоментного наличия двух противоположных позиций по идентичным делам на уровне высшей судебной инстанции.

Последние правовые позиции Конституционного Суда РФ и вовсе ставят под сомнение достаточность появления судебного акта высшей судебной инстанции для того, чтобы считать ранее устоявшуюся траекторию развития судебной практики «переломленной». Так, например, в Постановлении от 31.10.2024 № 49-П Конституционный Суд РФ, не ставя под сомнение само по себе правомочие Верховного Суда РФ корректировать судебную практику («как правило, отсутствуют основания для негативной правовой оценки такой корректировки судебной практики, которая увеличивает гарантии прав и

³⁵⁹ Определение Верховного Суда РФ от 25.07.2024 № 305-ЭС24-8733 по делу № А40-171339/2022 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.01.2025).

³⁶⁰ Определение Верховного Суда РФ от 26.07.2024 № 303-ЭС24-10500 по делу № А51-2493/2023 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.01.2025).

законных интересов граждан во взаимоотношениях с органами публичной власти»³⁶¹), тем не менее утверждает, что «доверие граждан к закону и к действиям государства, в том числе к судебной системе, может оказаться под угрозой, когда происходит радикальное изменение практики, приводящее – в отличие от ранее преобладавшего и не ставившегося под сомнение Верховным Судом Российской Федерации вектора правоприменения – к освобождению лиц, предположительно совершивших деяния коррупционной направленности и получивших от этого имущественную выгоду, от неблагоприятных последствий совершения этих деяний по основанию, которое может быть воспринятым значительной частью граждан как формальное»³⁶². КС РФ указал, что в условиях отсутствия должной нормативной определенности законодательства принцип разумной предсказуемости правового регулирования требует от Верховного Суда РФ обеспечивать единство правоприменительной практики в рамках его компетенции³⁶³.

Данное постановление приводит нас к выводу, что в определенных случаях, когда преобладающий публичный интерес того требует, возможно ограничение полномочия ВС РФ корректировать судебную практику с тем, чтобы не допустить слишком радикального ее изменения без существенных на то оснований. Причины смены вектора правоприменения, по мнению органа конституционного контроля, должны отвечать требованию разумности, обоснованности, сохранения баланса частных и публичных интересов, справедливости и равенства.

³⁶¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2024 № 49-П «По делу о проверке конституционности статей 195 и 196, пункта 1 статьи 197, пункта 1 и абзаца второго пункта 2 статьи 200, абзаца второго статьи 208 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с запросом Краснодарского краевого суда» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 01.11.2024 (дата обращения: 03.01.2025).

³⁶² Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2024 № 49-П «По делу о проверке конституционности статей 195 и 196, пункта 1 статьи 197, пункта 1 и абзаца второго пункта 2 статьи 200, абзаца второго статьи 208 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с запросом Краснодарского краевого суда» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://pravo.gov.ru>, 01.11.2024 (дата обращения: 03.01.2025).

³⁶³ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2013 № 29-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 1158 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.В. Кондрачука» // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 26.12.2013 (дата обращения: 03.01.2025).

С одной стороны, такой подход способствует большей стабильности и предсказуемости правоприменительной практики во имя поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти, в другой же – оставляет неразрешенным вопрос о том, как достоверно определить, что то или иное толкование закона судебными органами приобрело свойство устойчивости, способное стать основой для правомерных ожиданий граждан. Какое количество судебных споров должно быть разрешено определенным образом, на каком уровне, и к какому периоду времени они должны относиться, чтобы послужить фундаментом для правомерных ожиданий налогоплательщиков? Как справедливо заметили Н. А. Арапов и В. А. Савиных, «в условиях неоднозначности текста правовых норм и разнородности судебной практики их применения адресаты правовых норм оказываются один на один с проблемой полисемии права <...> даже прочитав закон и изучив судебную практику, они не получают реальной возможности "правильно" понять закон и соотнести с ним свое поведение»³⁶⁴.

Полагаем, предложить какой-либо объективно обоснованный алгоритм, позволяющий предварительно оценивать устойчивость судебной практики по конкретным категориям споров для формирования «правильного» понимания содержания нормативных положений и появления нормативно обусловленных ожиданий, не представляется возможным, поскольку в российских реалиях эта оценка носит исключительно субъективный характер: вариантов интерпретации текста закона даже при условии высочайшего уровня юридической техники при его принятии может быть так же много, как много в России судей, каждый из которых имеет свой академический, профессиональный, бытовой, идейный и ценностный опыт, влияющий на понимание ими содержания правового регулирования. Вероятно, подход к разрешению данной проблемы еще предстоит выработать отечественной правовой практике и доктрине.

³⁶⁴ Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // «Вестник экономического правосудия Российской Федерации». 2022. № 5.

Есть основания полагать, что в настоящий момент единственным механизмом, способным обеспечить минимальные гарантии прав частных субъектов, которые для планирования своих действий разумно полагаются на относительно однородную судебную практику, единообразные, сопоставимые друг с другом и последовательно воспроизводимые правовые позиции, которые, к тому же, устояли несколько раз на уровне Верховного Суда РФ, представляется все тот же принцип добросовестности, только теперь уже со стороны судебных органов: в ситуации, когда частные лица столкнулись с многовариантностью интерпретации норм права, их необходимо применять так, чтобы не нарушать правомерных ожиданий частных лиц о содержании нормы³⁶⁵: «если язык закона позволяет сопоставимо обоснованно прийти к нескольким выводам о законодательно одобряемом (допустимом) поведении, защите должен подлежать именно тот подход к интерпретации закона, который получил свое выражение в поведении адресатов норм»³⁶⁶. Данная идея основана на тезисе о том, что даже если подход налоговых органов к толкованию закона имеет под собой основания, именно государство как автор законов несет ответственность за качество подлежащего применению закона и должно брать на себя риски существования различных вариантов интерпретации норм права. В условиях равной обоснованности нескольких пониманий содержания нормативных положений в этой связи требуется предоставлять защиту именно той интерпретации, которой придерживался частный субъект.

Вместе с тем при применении предложенного принципа добросовестности судебных органов важно не абсолютизировать ответственность государства и защиту интересов частного субъекта, поскольку существует риск недобросовестного поведения последнего. Данный подход рекомендуется применять только если ожидания налогоплательщика *не являются* неправомерными и основанными на явном

³⁶⁵ Подробнее см.: Sorensen R. How Vagueness Makes Judges Lie // Vagueness and Law. Oxford. 2016.

³⁶⁶ Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2022. № 5.

злоупотреблении правом. Например, в деле ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» КС РФ пришел к выводу, что ожидания, исходящие из противоправного поведения недобросовестного налогоплательщика, не могут получать судебную защиту, иначе будут нарушены принципы равенства всех перед законом и судом и несения гражданами РФ равных обязанностей, предусмотренных Конституцией. Заявитель по данному делу обращался в ЕСПЧ, ссылаясь на ретроактивное применение в отношении него ст. 113 НК РФ в истолковании, данном в Постановлении КС РФ от 14.07.2005 г. № 9-П. Разрешая вопрос о возможности исполнения Россией вынесенного против нее Постановления ЕСПЧ от 31.07.2014 г. по делу «ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России», Суд указал, что заявитель использовал ссылки на недопустимость обратной силы закона, устанавливающего новые налоги или ухудшающего положение налогоплательщиков, непредсказуемость регулирования и невозможность предвидеть, какое толкование ст. 113 НК РФ будет предпринято КС РФ, «для обоснования допустимости недобросовестного поведения налогоплательщика, имевшего целью сокрытие недоимки как в ходе проведения мероприятий налогового контроля, так и в проверяемый период налогообложения в целом»³⁶⁷. По сути, КС РФ постановил, что так как правоприменительный акт об установлении факта правонарушения и о привлечении к налоговой ответственности был составлен в пределах срока давности привлечения к налоговой ответственности, налогоплательщик мог предвидеть, что государство предпримет меры к взысканию с него налоговых санкций, и не мог правомерно ожидать, что норма ст. 113 НК РФ о сроках давности привлечения к налоговой ответственности будет истолкована так, чтобы позволить ему извлечь выгоду из своего недобросовестного поведения (затягивания сроков налоговой

³⁶⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2017 № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу "ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.05.2025).

проверки и воспрепятствования осуществлению налогового контроля) и избежать привлечения к ответственности вовсе.

В описанной ситуации выбор судами той интерпретации ст. 113 НК РФ, на которую ориентировался налогоплательщик, не предоставлявший необходимые документы, препятствовавший проведению налоговой проверки, что стало причиной пропуска сроков исковой давности и, следовательно, невозможности привлечения его к ответственности, привел бы к тому, что такой недобросовестный налогоплательщик «получил бы неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такие же деяния, однако не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности»³⁶⁸. Такой исход, в свою очередь, нарушил бы правомерные (в узком смысле) ожидания общества, связанные с принципами справедливости, юридического и пропорционального равенства, и предполагающие «необходимость дифференцированного подхода к тем налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его предназначению, в ущерб правам других налогоплательщиков и правомерным публичным интересам»³⁶⁹.

Таким образом, в контексте конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы правовые ожидания в зависимости от степени определенности оснований их возникновения подразделяются на:

– **абстрактные (правомерные ожидания в узком смысле)** – общие тенденции правовой практики, основанные на основополагающих принципах правового, демократического, социального государства, представлениях общества о том, каким должны быть государство и право, обусловленных самой природой и предназначением как государства и права в целом, так и

³⁶⁸ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А.Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.05.2025).

³⁶⁹ Там же.

отдельных их институтов. Абстрактные основания формируют правомерные ожидания справедливости правоприменения и добросовестности действий государства (например, отсутствия судебного и административного формализма и произвола), компетентного и эффективного государственного управления и квалифицированного правоприменения при исследовании всех фактических обстоятельств, независимости судов (как органов, назначение которых состоит в обеспечении справедливости и законности) и неотвратимости ответственности за правонарушения (так как в этом состоит цель института юридической ответственности), в т. ч. за должностные правонарушения, совершаемые представителями государства³⁷⁰, и транспарентность деятельности государственных институтов (поскольку сами по себе начала избираемости в условиях представительной демократии создают у населения обоснованные ожидания, что лица, исполняющие публичные обязанности и занимающие государственные должности, будут осуществлять свою деятельность в соответствии с законом и служить на благо общества), ожидания стабильности правопорядка (проистекающие из его цели как регулятора общественных отношений, которую невозможно достичь при постоянных изменениях правил поведения), ожидания соразмерности (нечрезмерности) налогового бремени (так как природа налога состоит в том, что государство в своей возможности посягать на право собственности ограничено только *частью* дохода налогоплательщика в размере, минимально необходимом для публичных целей, что выражается в ст. 35 (ч. ч. 1 и 2) и ст. 55 (ч. ч. 2 и 3)³⁷¹).

³⁷⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁷¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1999 № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год" и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.06.2025).

– **казуальные** – действия или бездействие (попустительство) налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика, косвенно демонстрирующие их оценку правильности уплаты налога, письменные разъяснения и решения по итогам мероприятий налогового контроля, прямо отражающие правовую позицию уполномоченных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и законодательства иных отраслей, влияющего на правовой статус налогоплательщиков, их права и обязанности, судебная практика по определенным категориям налоговых споров (**нормативно обусловленные ожидания**), а также конкретные положения закона и их обоснованная и не опровергнутая официальным толкованием интерпретация (**собственно законные ожидания**).

Анализ российской и зарубежной правовой практики установления правоприменительных оснований возникновения *нормативно обусловленных ожиданий* приводит к следующим выводам.

Во-первых, все *создаваемые государством* факторы, провоцирующие возникновение правомерных ожиданий, можно классифицировать в зависимости от субъекта:

– **законодателя**: степень определенности нормы закона (или ее неопределенность, неясность);

– **правоприменителя**: письменные разъяснения, воспринятые или способные быть воспринятыми налогоплательщиком, устоявшаяся судебная или административная практика, предшествующее поведение налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика (в ходе мероприятий налогового контроля), включая их бездействие, повлекшее формирование ожиданий.

При этом законотворческие факторы в любом случае первичны, поскольку невозможно рассматривать правоприменительные факторы – толкование закона – без самих норм закона.

В-третьих, указанные факторы в зависимости от их адресности подразделяются на:

– **адресованные неопределенному кругу лиц:** непосредственно правовое регулирование (положения законодательства), а также его интерпретация правоприменительными органами, включая письменные разъяснения законодательства, направленные компетентными органами по запросу третьего лица и опубликованные в открытых источниках и адресованные неопределенному кругу лиц, судебная практика на различных уровнях (важно отметить, что судебная практика весьма условно может выступать основанием для правовых ожиданий в силу своей нестабильности и противоречивости);

– **адресованные конкретному налогоплательщику:** письменные разъяснения, направленные налогоплательщику в ответ на его запрос о предоставлении информации, мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга, действия налогового органа в отношении конкретного налогоплательщика, отражающие оценку инспекцией законности его действий (принятие налоговой декларации без замечаний, уведомления о применении специального режима налогообложения, положительное решение о предоставлении налоговой льготы или налогового вычета, акт и решение, выносимые по результатам налоговой проверки, и т. д.), длительное бездействие налоговых органов в отношении поданных налогоплательщиком налоговых деклараций или отчетности, отсутствие запросов объяснений или дополнительной информации от налогоплательщика, отказ налоговых органов от ответов на запросы налогоплательщиков или предоставление неконкретных разъяснений, которые вынуждают налогоплательщика применять ошибочное толкования и формируют ожидания признания допустимости такого толкования закона, заключенное с органом государственной власти инвестиционное соглашение о предоставлении налоговой льготы (например, соглашение о защите и поощрении капиталовложений).

В российском налоговом законодательстве, практике КС РФ и арбитражных судов были выделены следующие **элементы правового**

механизма, обеспечивающего поддержание доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства:

1) **Нормативный:** в НК РФ предусмотрены специальные нормы, которые освобождают от налоговой ответственности и уплаты пеней в случае, если налогоплательщик следовал письменным разъяснениям финансовых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, и это привело к нарушению им законодательства. Круг субъектов, уполномоченных давать такие письменные разъяснения в контексте применения указанных положений НК РФ, толкуется расширительно и включает в себя не только государственные органы, но и финансовые органы муниципальных образований, и налоговые органы.

2) **Правоприменительный:** принцип добросовестного налогового администрирования, призванный оправдывать правовые ожидания налогоплательщиков, а именно недопустимость недобросовестного поведения налоговых органов, угрожающего правомерным и собственно законным ожиданиям частных лиц (неквалифицированного или формального подхода при установлении действительной налоговой обязанности, наложения излишне жестких санкций и избыточных требований, влекущих искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика, превышения полномочий и др.), а также запрет недобросовестных действий, формирующих и впоследствии опровергающих нормативно обусловленные ожидания налогоплательщиков:

- уклонения уполномоченных органов от дачи разъяснений по запросам налогоплательщиков;
- перенаправления их к другому государственному органу со ссылкой на недостаточную компетенцию в вопросах отраслевого законодательства;
- предоставления формально составленных ответов на запросы налогоплательщиков;

- предоставления противоречивых разъяснений в ответ на конкретные запросы налогоплательщиков;
- принятия решений в отношении налогоплательщика, противоречащих опубликованным для неопределенного круга лиц письменным разъяснениям законодательства о налогах и сборах (при условии идентичности ситуации налогоплательщика обстоятельствам, по которым были даны общие разъяснения) – налогоплательщик может сообщить в вышестоящий налоговый орган, если опубликованные на сайте ФНС России письма не применяются инспекцией³⁷²;
- совершения действий в рамках налогового администрирования конкретного налогоплательщика, противоречащих ранее изложенным налоговым органом правовым позициям в виде направленных им письменных разъяснений или мотивированного мнения в адрес данного налогоплательщика, либо принятия противоречащих друг другу решений в ходе мероприятий налогового контроля одного и того же лица;
- отступления налоговым органом от устоявшейся практики взаимодействия с налогоплательщиком, способной создать у последнего ожидания в отношении неизменности его статуса как добросовестно и полностью исполнившего налоговую обязанность (к такой практике относится недобросовестное игнорирование налоговым органом собственных правомочий, предоставленных ему для осуществления налогового контроля и получения информации от налогоплательщиков

³⁷² Информация на сайте ФНС России от 22.04.2022 «ФНС России обновила раздел с письмами Службы» // Федеральная налоговая служба России [официальный сайт]. / URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12147707/?ysclid=mcge8ojbzig513460559 (дата обращения: 28.06.2025); Пункт 5 Приказа ФНС России от 23.03.2022 № ЕД-7-3/233@ «Об утверждении Регламента ведения раздела "Письма ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами" официального сайта Федеральной налоговой службы и о признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 14.11.2012 N ММВ-7-3/845@» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

(злоупотребление правами и уклонение от исполнения обязанностей), попустительство, косвенно демонстрирующие оценку налоговым органом правомерности действий налогоплательщика);

- процедурных нарушений, пренебрежения требованиями осмотрительности и разумности со стороны налогового органа, формирующих у налогоплательщика ожидания определенных последствий таких действий, предусмотренных правовым регулированием.

§ 3.2. Принцип поддержания доверия и принцип законности: распределение бремени негативных последствий при необоснованности ожиданий из-за ошибочных действий государства

Изложенный в предыдущем параграфе и, казалось бы, перспективный с точки зрения поддержания доверия к закону и действиям государства подход, все еще не закрепился в правоприменительной практике. Системной проблемой является в первую очередь сохранение практик в деятельности налоговых органов, вызывающих сомнения о соответствии принципу добросовестного налогового администрирования, (они не всегда принимают во внимание положительные для налогоплательщика разъяснения Минфина России и ФНС России при принятии решений), а также отсутствие единства судебной практики и унифицированных критериев оценки наличия или отсутствия правомерных ожиданий и степени их обоснованности (иногда суды принимают решения в пользу налоговых органов даже при наличии положительных для налогоплательщика разъяснений³⁷³).

В этой связи особенно остро встает вопрос распределения бремени негативных последствий, которые неизбежно возникнут в случае, если компетентный орган в один момент истолковал закон одним образом (в письменном разъяснении, например), а впоследствии опроверг собственное толкование своими последующими действиями. Соответственно, вопрос состоит в том, подлежат ли юридической защите ожидания налогоплательщика, в своих действиях полагавшегося на первоначальное (ошибочное) толкование закона компетентным органом и нарушившего тем самым положения законодательства о налогах и сборах.

Причины, по которым первоначальное толкование было опровергнуто (самим налоговым органом в рамках последующих мероприятий налогового контроля, органами прокуратуры в рамках прокурорского надзора, судебным

³⁷³ Например, по вопросу о моменте, когда обнаружено правонарушение в ходе камеральной проверки, см.: Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@; Определение Верховного Суда РФ от 07.11.2018 № 305-КГ18-17641 по делу № А40-204098/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

органом при оценке законности деятельности подконтрольного лица), могут быть различными: как ошибка компетентного органа, так и моральное устаревание предыдущей интерпретации, изменение экономического, социального и политического контекста, в котором применяются соответствующие нормы, изменение позиции компетентного органа в пределах административно допустимого усмотрения. Значение имеют последствия такого изменения для частного лица.

Как уже отмечалось ранее, нормы Налогового кодекса РФ предусматривают освобождение от налоговой ответственности и пеней налогоплательщика, следовавшего первоначальным письменным разъяснениям уполномоченных органов (при соблюдении всех ограничительных условий), но не исключают распространение с обратной силой изменившегося подхода органов на налоговые обязательства лица (то есть погасить недоимку оно в любом случае будет обязано, даже если она образовалась в результате действий с соответствием с тем пониманием смысла закона, которое изначально было транслировано самим налоговым органом). Вместе с тем обращает на себя внимание различие в правовых последствиях для частного субъекта изменений подхода к интерпретации закона, с одной стороны, налоговыми органами, а с другой – последствия разворота вектора судебной практики. Как показало рассмотренное КС РФ дело АО «Флот Новороссийского морского торгового порта», если ранее устоявшаяся, однородная судебная практика внезапно меняет свое направление на противоположное, новое толкование, если оно ухудшает положение частного лица, по аналогии с изменениями в законодательстве может распространяться только на будущее время, то есть действия налогоплательщика, ориентировавшегося на устаревшее понимание смысла правовых норм, по сути, легализуются несмотря на противоречие их новому, «правильному» пониманию содержания закона.

При этом не представляется возможным сформулировать причины таких различий – освобождение от ответственности и полная легализация

действий налогоплательщика – ведь в обоих случаях у последнего формируется ожидание относительно того, как в ходе правоприменительной деятельности будут толковать закон налоговые и судебные органы.

Конституционный Суд РФ указал, что «налогоплательщики, действующие добросовестно, должны получать государственную защиту от рисков, создаваемых публичной властью, и в том числе от внезапных изменений налогового законодательства, не позволяющих налогоплательщикам своевременно подготовиться к изменяющимся условиям осуществления предпринимательской деятельности: налогоплательщик не должен нести бремя неблагоприятных налоговых последствий, вызванных как неопределенностью положений законодательства, так и ненадлежащим применением норм государственными и муниципальными органами»³⁷⁴. В этой связи представляется вполне обоснованным, что финансовые и налоговые органы – представители государства, специализирующиеся на толковании, даче разъяснений законодательства о налогах и сборах в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ, обязанные бесплатно информировать налогоплательщиков о налогах и сборах в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, наделенные полномочиями по применению налогового законодательства, контролю и надзору за уплатой фискальных платежей, должны брать на себя риски неверной интерпретации положений закона хотя бы в какой-то части. Риски эти проявляются в требовании уважения и защиты ожиданий налогоплательщиков, добросовестно полагававшихся на разъяснения налоговых органов. Обоснованным это представляется и в контексте основного предназначения публичной администрации, которое, как отмечают А. Б. Зеленцов и О. А. Ястребов, состоит в удовлетворении публичных интересов и обеспечении базовых социальных ценностей»³⁷⁵ и, следовательно,

³⁷⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Парус"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁷⁵ Зеленцов, А.Б., Ястребов О.А. Концепция публичной администрации в современном административном праве (сравнительно-правовое исследование)» // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. Т. 10. Вып. 4. С. 636. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu14.2019.402>.

предполагает, что действия органов исполнительной власти (налоговых органов, иных административных органов) должны быть ориентированы на общественное благо для поддержания доверия граждан. С. В. Запольский в свою очередь также пишет, что «альтернативой давно пережившей свои исторические пределы концепции «власть-подчинение» должно стать публичное управление на основе административных процедур, вбирающих в себя нормы и юридические конструкции, ориентированные на баланс прав и возможностей субъекта, представляющего интересы всего общества, и хозяйствующего субъекта»³⁷⁶.

Однако российские арбитражные суды, рассуждая о наличии или отсутствии правомерных ожиданий налогоплательщика в конкретных спорах, могут принять решение не в пользу налогоплательщика даже при наличии благоприятных для него разъяснений, либо (что случается чаще) приходят к выводу, что нужно анализировать обстоятельства дела, сущность и форму действий государства, на которые ссылается налогоплательщик в обоснование защиты своих законных ожиданий, а также разумность и добросовестность поведения налогоплательщика. Данный подход арбитражных судов, по сути, способен лишить принцип поддержания доверия к закону и действиям государства реальной возможности быть реализованным в правоприменительной практике, так как налогоплательщику требуется не только доказать факт наличия оснований формирования ожидания (например, факт наличия опубликованных для всеобщего сведения разъяснений ФНС России), но и собственную добросовестность и разумность, чтобы избежать возложения на него судом «рисков неправильного понимания налогового законодательства»³⁷⁷. В этом контексте показательным являются дела «брутто/нетто», рассмотренные ВС РФ и вызвавшие в юридическом

³⁷⁶ Запольский С.В. Административный процесс как основа реализации компетенции органов исполнительной власти // Мониторинг правоприменения. 2024. № 2 (51). С. 9 - 15.

³⁷⁷ Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 по делу № А32-4803/2015 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 21.06.2025).

сообществе критику: С. В. Савсерис, например, писал, что подобные позиции высших судов привели к нарушению принципа доверия граждан к закону³⁷⁸.

Суть обстоятельств дела, изложенных в отказных Определениях ВС РФ по делам указанной тематики³⁷⁹, заключается в следующем. Две крупные нефтяные компании, следуя нормам НК РФ, а также порядку, установленному Приказом Минэнерго России, применяли значение «брутто» в отношении направленного на переработку нефтяного сырья для расчета вычета по акцизу на нефтяное сырье (т. н. «возвратного акциза»). Действовавшая на тот момент норма ст. 181 НК РФ определяла нефтяное сырье как смесь углеводородов, включающая в себя нефть, газовый конденсат стабильный, вакуумный газойль, гудрон, мазут. Налоговая база по данному виду акциза указана в ст. 187 НК РФ как «количество направленного на переработку нефтяного сырья, <...> в натуральном выражении, определенное по данным средств измерений». Применительно к спорному периоду 1-го квартала 2019 г. законодатель дополнительно предусмотрел норму, согласно которой в 2019-2021 гг. количество нефтяного сырья для целей исчисления акциза определяется в порядке, установленном Минэнерго России. Первоначальный приказ Минэнерго России от 20.12.2018 № 1188 как раз и содержал указание на массу «брутто» как значение, используемое для расчета количества нефтяного сырья, однако через три месяца министерство изменило формулировку на массу «нетто», выпустив новую редакцию Приказа³⁸⁰, который по правилам вступления в силу ведомственных нормативных правовых актов вступил в силу с апреля 2019 г.

Плательщики акциза, с января по март 2019 г. исчислявшие акциз исходя из массы «брутто» на основании буквального толкования норм Налогового

³⁷⁸ Савсерис С.В. Верховный Суд открывает новые горизонты // Закон.ру. [электронный ресурс]. / URL: https://zakon.ru/blog/2021/10/27/verhovnyj_sud_otkryvaet_novye_gorizonty (дата обращения: 19.08.2024).

³⁷⁹ Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2021 № 305-ЭС21-11708 по делу № А40-68620/2020; Определение Верховного Суда РФ от 14.10.2021 № 305-ЭС21-16987 по делу № А40-54086/2020 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.08.2024).

³⁸⁰ Приказ Минэнерго России от 20.03.2019 № 256 «О внесении изменения в Порядок определения количества нефтяного сырья, направляемого на переработку, в целях исчисления акциза на нефтяное сырье, утвержденный приказом Минэнерго России от 20 декабря 2018 г. № 1188» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 19.08.2024).

кодекса и первоначального приказа, со следующего налогового периода (то есть апреля, в котором и вступило в действие новое регулирование) изменили порядок определения количества нефтяного сырья на «нетто». Налоговые органы в свою очередь посчитали, что новая редакция приказа Минэнерго должна применяться с начала 2019 г. – с обратной силой, обосновав это тем, что первоначальная редакция приказа противоречит нормам налогового кодекса. Не погружаясь в подробный анализ аргументации суда в отношении порядка определения количества нефтяного сырья для целей исчисления акциза, полагаем необходимым остановиться на правовой позиции ВС РФ в отношении ретроактивного применения новой редакции приказа Минэнерго России и его влияния на законные ожидания налогоплательщика.

Ссылаясь на подход ЕСПЧ к данной концепции, Верховный Суд утверждает, что правомерные ожидания лица могут получить судебную защиту только в том случае, если они основаны на **«явном, безусловном и последовательном подтверждении правомерности его поведения со стороны государства»**, ограничивая тем самым применение принципа защиты законных ожиданий требованиями к разумности и предусмотрительности лица – носителя ожиданий, а также устанавливая возможность нарушить данный принцип, если того потребует «особо значимый публичный интерес». Таким образом, ВС РФ выдвигает следующий тезис: не могут считаться сформированными (и, следовательно, не могут получить судебную защиту) ожидания, основанные на разъяснениях компетентных органов, в случае если указанные разъяснения содержат ошибку, очевидную любому разумному и предусмотрительному участнику хозяйственной деятельности и устраненную в достаточно короткие сроки. То есть дополнительным условием существования правомерных ожиданий ВС РФ называет также весьма оценочное по своим характеристикам «явное, безусловное и последовательное подтверждение» определенного толкования государством, наличие или отсутствие которого должен оценить сам налогоплательщик.

Данный тезис Верховного Суда неизбежно приводит к вопросу о критериях «очевидности» ошибки, допущенной компетентным органом при даче разъяснений, а также о распределении рисков негативных последствий таких ошибок между государством и налогоплательщиком. Должен ли налогоплательщик – уязвимая сторона в отношениях с государством, обоснованно полагавшаяся на официально изложенную позицию последнего, отвечать за ошибки органов публичной власти как субъекта, наделенного властными полномочиями и обладающего дискрецией, позволяющей изменять свою политику? Учитывая, к тому же, что разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (в том числе по вопросам, косвенно связанным с налогами) дают, как правило, профильные государственные органы, компетентность которых в разъясняемых вопросах презюмируется. Д. М. Щекин, анализируя тенденции развития защиты законных ожиданий налогоплательщиков, писал, что в деле «брутто/нетто» концепция защиты правомерных ожиданий была «не просто отвергнута, а девальвирована», поскольку суд установил **ограничения для защиты правомерных ожиданий в виде разумности налогоплательщика**, который должен исправлять ошибки государства, в то время как само государство при этом может совершать не основанные на законе (а иногда и противоречащие ему) действия и не нести бремя негативных последствий такого поведения, возлагая его на налогоплательщика.

Таким образом, в данном деле Верховный Суд РФ отдал предпочтение принципу законности, не предоставив защиту ожиданиям налогоплательщиков, основанных на не соответствующем закону толковании (отмененном, опровергнутом впоследствии разъяснении).

Проблема, однако, заключается в том, что судебная защита более всего необходима именно тем ожиданиям налогоплательщиков, которые основываются на противоречащих закону разъяснениях компетентных органов. Так как правомерные ожидания порождены действиями государства в определенный момент, создавая у лица видимость наличия или отсутствия

субъективного права (юридической обязанности), справедливым будет тезис о том, что для возникновения таких ожиданий обязательно наличие условий правовой неопределенности (либо намеренного умолчания законодателя) в той или иной степени. В противном случае приоритет имел бы принцип законности и для разрешения спорной ситуации было бы достаточно положений закона. Как указывалось в первой главе настоящей работы, недостаточно ясно сформулированная норма права создает условия для двоякого ее толкования и произвольного правоприменения, при этом необходимость в применении принципа поддержания доверия к закону и действиям властей обоснованной и допустимой должна являться ее интерпретация как со стороны налогоплательщика (либо у налогоплательщика должно быть иное основание считать собственную интерпретацию обоснованной, например, в силу наличия общедоступного разъяснения уполномоченного органа, оснований не доверять которому у лица не было), так и со стороны налогового органа; иначе в судебном разбирательстве в принципе не вставал бы вопрос о защите законных ожиданий, так как явно ошибочное и не имеющее под собой каких-либо нормативных оснований толкование закона налоговым органом не получило бы поддержки со стороны суда и было бы квалифицировано как административный произвол. Разница заключается только в том, что налогоплательщик является заведомо слабой стороной, в то время как налоговый орган наделен властными полномочиями и по определению должен быть более компетентным в вопросах налогообложения, следовательно, должен нести большую ответственность за исходящее от него толкование законодательства. Именно на это ориентирует правовая позиция КС РФ, изложенная в Постановлении от 04.03.2021 № 5-П, в котором была рассмотрена жалоба налогоплательщика, привлеченного к уголовной ответственности за мошенничество. В качестве мошеннических действий были квалифицированы его обращения в налоговый орган с заявлением о предоставлении имущественного налогового вычета. Налогоплательщик, приложив к заявлению документы, подтверждающие, что

жилье было приобретено на средства кредитования, предоставленные ему в рамках накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих, не уточнил между тем, что при приобретении жилья он не понес расходов из своих личных сбережений. Налоговый орган, рассмотрев заявление, ошибочно подтвердил право заявителя на налоговый вычет, а впоследствии, опровергнув собственное решение, инициировал привлечение заявителя к уголовной ответственности, квалифицировав его действия по направлению в налоговый орган налоговой декларации для получения имущественного налогового вычета в качестве мошенничества.

Рассматривая жалобу, КС РФ отметил, что «ФНС России фактически признано, что не только налогоплательщики, но и налоговые органы могут ошибочно оценить наличие у налогоплательщика права на соответствующий налоговый вычет», указав, что не может быть привлечен к уголовной ответственности налогоплательщик, который, ориентируясь на собственное понимание налогового закона, принимая во внимание письменные разъяснения уполномоченных органов, полагая наличие у него права на имущественный налоговый вычет, обратился в налоговый орган с соответствующим заявлением, представив «в налоговый орган документы, не содержащие признаков подделки или подлога, и не совершил [при этом] других намеренных действий, специально направленных на создание условий для принятия должностными лицами противоправного решения»³⁸¹. Н. А. Арапов и В. А. Савиных прокомментировали этот подход следующим образом: «если выяснится, что уполномоченный орган "неправильно" истолковал закон, нет никаких оснований утверждать, что в подобных ситуациях частное лицо имело возможность и должно было понять закон "правильно", т.е. таким образом, который впоследствии был объявлен единственно возможным»³⁸².

³⁸¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 04.03.2021 №5-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Калугарова» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁸² Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2022. № 5.

Однако «слабость» налогоплательщика не следует абсолютизировать: к нему, в свою очередь, тоже должны предъявляться требования добросовестности с тем, чтобы он не использовал явные ошибки правоприменительных органов для злоупотребления правом. В противном случае правомерные ожидания станут инструментом нарушения принципа равенства, защиты конкуренции, свободы усмотрения административных органов при правоприменении и подмены законотворчества актами толкования. Именно в этом заключается проблема поиска баланса между указанными принципами и ценностями при реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и защите правовых ожиданий частных лиц.

Зарубежные суды, например, различным образом подходят к разрешению данных конфликтов. В деле HMRC против Хели-Хатчинсона³⁸³ налоговый орган³⁸⁴ Великобритании выпустил рекомендации по расчету налога на прирост капитала при продаже опционов на акции, содержащее ошибку. Впоследствии, в 2009 г., данная ошибка была исправлена путем издания пересмотренного руководства, содержащего более жесткие правила расчета налога, а в отношении уже находившихся на рассмотрении судов споров налогоплательщиков было принято решение о применении обновленного руководства. При этом решения по делам, принятые на основе прежней редакции руководства, были оставлены в силе. Господин Ральф Хели-Хатчинсон – заявитель по анализируемому делу – относился к первой категории налогоплательщиков: действовал исходя из редакции руководства 2003 г., однако ему было отказано в применении рекомендаций 2003 г. в связи с тем, что процесс по его заявлению не был завершен к 2009 г. Первая судебная инстанция разрешила спор в пользу налогоплательщика со ссылкой на

³⁸³ HMRC v Hely-Hutchinson [2017] EWCA Civ 1075; [2017] S.T.C. 2048.

³⁸⁴ До 2005 года – правительственное агентство, ответственное за администрирование и сбор налогов внутри границ Великобритании (Inland Revenue), после 2005 года – Управление по налоговым и таможенным сборам Великобритании (HM Revenue and Customs, HMRC).

принцип защиты законных ожиданий, однако апелляционный суд принял противоположное решение, указав, что:

- государственный орган должен иметь возможность исправлять свои ошибки;
- обязанность по сбору налога должна быть сбалансирована с обязанностью обеспечивать справедливость по отношению к налогоплательщикам;
- уравнивая эти две обязанности, налогоплательщику необходимо продемонстрировать суду *очевидную несправедливость (приравненную к злоупотреблению полномочиями со стороны налогового органа)*, чтобы его иск был удовлетворен.

Примечательно, что в данном деле апелляционный суд в принципе не задается вопросом, какого качества должна быть ошибка государственного органа, чтобы тот имел неоспоримое право исправить ее даже в нарушение принципа законных ожиданий, что вызвало критику в юридических научных кругах³⁸⁵.

В Бельгии суды так же однозначно отдают приоритет принципу законности, утверждая, что не может иметь обязательную силу налоговое постановление (одна из форм разъяснений налогового законодательства налоговыми органами), противоречащее закону: «принцип законного ожидания не оправдывает обжалование незаконного решения в суде»³⁸⁶. Противоречащее закону налоговое постановление в этой связи не имеет обязательной силы (то есть, теоретически, не получает судебную защиту), однако обязательно для налоговых органов, которые действуют в соответствии с ним, что в определенной степени защищает ожидания налогоплательщика на практике. Данная модель представляется весьма несовершенной, так как предполагает отсутствие единообразия между

³⁸⁵ Daly S. Legitimate expectations and HMRC advice // The Cambridge Law Journal. 2018. 77 (2). Pp. 265 - 268. DOI:10.1017/S0008197318000533.

³⁸⁶ Richelle I. Belgium, in: Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (eds.): Procedural Rules In Tax Law In the Context of European Union and Domestic Law // Oxford: Kluwer Law International. 2010. P. 138.

правоприменительной практикой налоговых органов и судов, что критикуется в том числе в юридической литературе³⁸⁷.

В Нидерландах, в свою очередь, по общему правилу налоговые постановления-разъяснения формально не имеют обязательной силы, однако исполняются налоговыми органами. Разрешая дела о защите законных ожиданий налогоплательщиков в связи с тем, что ранее существовавшее толкование было изменено, суды предпочитают занимать компромиссную позицию: в зависимости от фактических обстоятельств законные ожидания, сформированные налоговыми постановлениями, могут как получить судебную защиту, так и не получить. В первом случае суд должен установить, что противоречащий закону характер налогового постановления не является очевидным, а само постановление является благоприятным для налогоплательщика – тогда последнему предоставляется период для адаптации и реструктуризации деятельности, в течение которого постановление подлежит исполнению в предыдущей редакции³⁸⁸. Налоговые органы могут отменить постановление задним числом только в ситуации, когда налогоплательщик не раскрыл все относящиеся к делу факты или намеренно ввел их в заблуждение³⁸⁹. Во втором случае, когда содержание постановления явно противоречило налоговому законодательству, у налогоплательщика нет оснований для приведения в исполнение налогового постановления вопреки налоговому законодательству. Таким образом, Нидерланды разработали весьма компромиссное решение, пусть и не исключающее возникновение споров по поводу «очевидности» незаконности налогового постановления, но при этом учитывающее в равной степени как

³⁸⁷ Vanhulle V. The Belgian Advance Ruling Procedure: Recent Experience and Greater Efficiency and Flexibility from 2015 // *European Taxation*. No. 3. 2015. Pp. 121.

³⁸⁸ Morawski W. The Tax Rulings – the Conflict Between the Principle of Legality and the Principle of Legitimate Expectations // XVI International Scientific Conference «The Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Social Interest». Vilnius, 21-22 September 2017. / URL: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/handle/11320/6958> (дата обращения: 14.10.2024).

³⁸⁹ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? // Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 2002. Pp. 334.

интересы налогоплательщика, так и публичный интерес, состоящий, прежде всего, в соблюдении принципа законности.

Польское законодательство разработало подход, в большей степени защищающий ожидания налогоплательщиков, иногда даже в ущерб принципам равенства и законности. Прежде всего необходимо отметить общий принцип, разработанный Конституционным судом Польши: акты разъяснительного характера, толкующие законодательство, не являются обязательными для налоговых органов, поскольку в противном случае стирается грань между законотворчеством и интерпретацией закона. Принятое в период иных правовых реалий в Польше, данное решение повлияло на нынешний подход польских налоговых органов к законным ожиданиям налогоплательщиков: в случае если налоговый орган приходит к выводу, что существующая правоприменительная практика основана на неверном толковании законодательства, при принятии решения по конкретному делу он должен руководствоваться положениями закона, а не неверной (пусть и устоявшейся) его интерпретацией.

Тем не менее, это не означает, что налогоплательщики не могут полагаться на разъяснения законодательства о налогах и сборах в форме постановлений, исходящих от налоговых органов. Ожидания налогоплательщиков, основанные на налоговых постановлениях, содержащих индивидуальные или общие толкования налогового законодательства и измененных в случае их несоответствия закону, в Польше все же получают судебную защиту, однако объем этой защиты разнится в зависимости от обстоятельств дела. В случае, если разъяснение касается фактов, имевших место до его опубликования (то есть налогоплательщик совершил какие-либо действия в рамках своей обычной деятельности независимо от существующей оценки налоговых последствий его действий правоприменителями), налогоплательщик освобождается от уплаты пеней, но по-прежнему обязан уплатить в бюджет сумму причитающегося налога. Если же налогоплательщик планировал свою деятельность, рассчитывая получить от

нее определенные налоговые последствия и основывая свои ожидания на существовавшей и впоследствии измененной практике налоговых органов, то он получает право на освобождение от уплаты налоговых платежей в объеме, соответствующем его действиям. Такое освобождение предоставляется по заявлению налогоплательщика, который должен обратиться в налоговый орган, указав, что его налоговое обязательство не было исполнено надлежащим образом именно в связи с применением толкования, которое было изменено или не было учтено при принятии правоприменительного решения, и налоговые последствия наступили позднее опубликования данного постановления-разъяснения³⁹⁰.

Кроме того, в Польше существует институт отсрочки, в течение которой налогоплательщики могут воспользоваться правом на освобождение от уплаты налогов после изменения правоприменительной практики. Интерес представляет тот факт, что, если причина изменения практики связана с признанием существующей интерпретации закона не правомерной, существование такой отсрочки свидетельствует о косвенном признании польским законодателем возможности применять в течение некоторого периода времени толкование, не соответствующее закону. При этом причины такой ошибочности или неправомерности ранее существовавшего толкования не принимаются во внимание, в результате чего законные ожидания адресата постановления-разъяснения будут в любом случае защищены, даже в случае его осведомленности об ошибочности разъяснений налоговых органов. Таким образом, польские суды не исследуют вопрос о том, мог ли налогоплательщик распознать ошибочность или противоправность применяемого налоговыми органами толкования, полностью перекладывая бремя негативных последствий на государство в лице компетентных органов.

³⁹⁰ Morawski W. The Tax Rulings – the Conflict Between the Principle of Legality and the Principle of Legitimate Expectations // XVI International Scientific Conference «The Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Social Interest». Vilnius, 21-22 September 2017. / URL: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/handle/11320/6958> (дата обращения: 14.10.2024).

При этом особенностью существующего в Польше механизма выступает то, что он основан на предоставлении освобождения от уплаты налогов, а не на признании обязательности ранее существовавшей правоприменительной практики: формально налоговые органы определяют размер налоговых обязательств лица исходя из нового, «правильного» толкования, и лишь потом ходатайствуют о предоставлении ему освобождения в связи с наличием правомерных ожиданий.

В попытке разрешить конфликт принципа законности и поддержания доверия в налоговых правоотношениях в случае ошибочности толкования правоприменителей есть основания полагать, что подход к установлению наличия или отсутствия нормативно обусловленных ожиданий в том или ином деле необходимо дифференцировать в зависимости от адресности действий государства, эти ожидания формирующих.

Конституционный Суд РФ указывал, что «исходя из презумпции добросовестности сторон имущественных отношений (статья 10 Гражданского кодекса Российской Федерации), не предполагается, что конституционная защита может распространяться на ожидания, связанные со стремлением одной стороны правоотношения нарушить права и законные интересы другой стороны»³⁹¹. Изложенное означает, что критерием разграничения правомерных и неправомерных ожиданий (ВС РФ отмечал, что защите подлежат только *правомерные* ожидания налогоплательщиков) служит *добросовестность* налогоплательщика, *побуждающая его в рамках своих возможностей стремиться установить действительное намерение законотворческого органа в спорных ситуациях связанных с потенциально ошибочным толкованием в письменных разъяснениях и иных актах, исходящих от государственных органов.*

³⁹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 20.07.2011 № 20-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации" и статьи 116 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2007 год" в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Действительное намерение законодателя можно установить путем обращения к тексту нормы права, его анализа с посредством различных способов толкования, включая телеологическое и буквальное толкование. Недобросовестный налогоплательщик, заметив очевидную ошибку государства, попытается использовать ее для уменьшения размера своего налогового обязательства, рассчитывая на защиту правовых ожиданий. В свою очередь добросовестный и разумный налогоплательщик, видя, что данные правоприменительным органом разъяснения явно противоречат как минимум букальному толкованию нормы, разумно не будет полагаться на толкование, отдавая приоритет законодательному акту. В зависимости от того, кто является адресатом акта толкования, действия добросовестного и разумного налогоплательщика будут различаться, поскольку механизм формирования ожиданий различается в зависимости от адресной направленности действий государства.

Так, если налогоплательщик в обоснование своих ожиданий ссылается на факторы, адресованные неопределенному кругу лиц, – судебную практику, опубликованные в открытых источниках письма Минфина России, ФНС России – полагаем возможным применение подхода *«регулирование – правоприменение»*, который требует как от налогоплательщика, так и от суда обращаться к анализу содержания правового регулирования с тем чтобы установить, есть ли разумные основания толковать норму права так, как это сделал налогоплательщик, опираясь на правоприменительную практику, адресованную неопределенному кругу лиц. Такой подход позволяет выявить «очевидную ошибочность» толкования правоприменительных органов. Если фактором формирования ожиданий служит общая административная и судебная практика и опубликованные в открытых источниках письма налоговых органов, то налогоплательщик, оценивая их относимость к его обстоятельствам, самостоятельно или с профессиональной юридической помощью толкует закон и действует в соответствии с этим толкованием. Таким образом он, по сути, берет на себя ответственность за оценку

релевантности практики и разъяснений применительно к его ситуации, их адекватность по отношению к тексту нормы права, а потому с неизбежностью должен будет изучать саму норму и устанавливать наличие либо отсутствие «очевидной ошибочности» толкования правоприменителя по отношению к правовому регулированию.

В ходе этого процесса налогоплательщик, действующий разумно и добросовестно, являющийся профессиональным участником хозяйственного оборота, так или иначе сможет определить:

- допускает ли текст нормы такое толкование, какое придает ей правоприменительная практика, или оно очевидно ошибочно и несмотря на то, что исходит от компетентных правоприменительных органов, вызывает у разумного налогоплательщика сомнения в своей адекватности и соответствии действующему регулированию;
- есть ли существенные основания полагать, что адресованное неопределенному кругу лиц разъяснение не относится к обстоятельствам налогоплательщика: насколько полно описана ситуация, анализируемая органом (и описана ли она вообще в тексте разъяснения), степень ее схожести с ситуацией налогоплательщика, насколько подробны и ясны разъяснения.

В случае, если у налогоплательщика при анализе положений налогового законодательства и его разъяснений, опубликованных для всеобщего сведения, есть сомнения в отношении одного из двух указанных выше вопросов, логично предположить, что аналогичные сомнения могут возникнуть и у суда, который будет разрешать потенциальный спор с инспекцией. В таком случае можно говорить об отсутствии достаточных оснований полагаться на толкование налоговых органов и ссылаться впоследствии на свое доверие данным разъяснениям и возникшие правовые ожидания. Подход «регулирование – правоприменение», требующий от налогоплательщика не просто обратиться к тексту закона, но и обязательно и

однозначно ответить на сформулированные выше вопросы, позволяет формализовать оценку очевидности ошибок, допущенных правоприменительными органами при толковании налогового законодательства, ограничить свободу усмотрения судов при определении предела разумности налогоплательщика и его «мастерства» в выявлении и исправлении ошибок государственных органов, а также ограничить возможности недобросовестных налогоплательщиков злоупотреблять такими ошибками правоприменителя, рассчитывая на дальнейшее оспаривание доначислений со ссылками на правомерные ожидания. Обоснованность такого подхода подтверждается также и в литературе³⁹².

Если налогоплательщик в обоснование своих правомерных ожиданий ссылается на разъяснения, направленные ему лично компетентными органами в ответ на конкретный запрос, более обоснованным видится применение подхода *«только правоприменение»*, согласно которому разъяснения, адресованные непосредственно налогоплательщику, касающиеся его хозяйственной деятельности и правового статуса, приобретают характер «обещания» налоговых органов определенным образом оценивать законность его действий, данных налогоплательщику, что, по сути, снимает с последнего ответственность за оценивание правильности таких разъяснений, их соответствия воле законодателя, относимости к его обстоятельствам, и перекладывает эту ответственность на налоговый орган. От налогоплательщика потребуется только предоставить налоговому органу полную и достоверную информацию о фактических обстоятельствах и сформулировать вопросы. Такой подход позволит защитить интересы налогоплательщиков – частных лиц, которые не являются профессиональными участниками экономической деятельности и не должны обладать квалификацией и «сверхразумностью», чтобы разбираться в налоговом законодательстве лучше, чем это делают (и должны делать)

³⁹² См., например: Разгулин С.В. Разъяснения налогового законодательства: вопросы применения // Налоговед. № 3. 2024. С. 53 - 65.

компетентные органы, а также будет способствовать повышению ответственности государственных органов за качество исходящих от них актов толкования законодательства, как это функционирует в ряде зарубежных юрисдикций. При этом невозможность формирования нормативно обусловленных ожиданий исходя из первого подхода «регулирование – правоприменение» в связи с наличием сомнений в относимости общих разъяснений к деятельности налогоплательщика, неясностью и несоответствием общих разъяснений смыслу закона, как его понимает налогоплательщик, наличием противоречивых позиций налоговых органов по одному и тому же вопросу не исключает возможности налогоплательщика «подстраховаться» и обратиться за конкретными, адресованными именно ему разъяснениями.

Предложенная модель представляется достаточно радикальной, ориентированной в первую очередь на защиту ожиданий налогоплательщиков и повышение ответственности государственных органов за их действия и исходящие от них нормативно-правовые и разъяснительные акты. Однако такая модель не учитывает сложившиеся тенденции применения судами принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и правомерных ожиданий, начало которым было положено в том числе делами «брутто/нетто», а именно отказ от абсолютизации «слабости» налогоплательщика и предъявление требований к его разумности и добросовестности в делах о правомерных ожиданиях.

Представляется обоснованным, что широта «рамки возможностей» налогоплательщика, позволяющих ему проявлять должную степень разумности и выявлять ошибки государства, может быть поставлена в зависимость от его «профессиональности» и длительности функционирования в качестве субъекта коммерческой деятельности.

В этом контексте практикующие юристы-эксперты в области налогового права разрабатывают собственные концепции сосуществования позиции Верховного Суда РФ и доктрины правомерных ожиданий. Так, например,

Д. Г. Антонов, главный юрист по налоговым спорам адвокатского бюро «Ильюшихин и Партнеры» высказывал идею зависимости требований к степени разумности налогоплательщика и, следовательно, объема судебной защиты ожиданий, на которую он может претендовать, от статуса налогоплательщика и степени его «профессиональности»: «классификация на «легкий», «обычный» и «сложный» уровень взаимодействия с государством»³⁹³. К «легкому» уровню относятся налогоплательщики – физические лица, «обычный» уровень характерен, как правило, для субъектов малого и среднего предпринимательства, которые не обладают бесспорной и исключительной компетентностью в вопросах налогообложения их сферы экономической деятельности, «поэтому для них ошибки и неясности в правовом регулировании и правках такого регулирования не должны быть очевиднее, чем для самого государства, которое и задает правила игры»³⁹⁴. И, наконец, «сложный» уровень касается в основном организаций, которые на протяжении длительного времени осуществляют свою хозяйственную деятельность в той ли иной отрасли (как, например, ПАО «Лукойл» или ПАО «Газпром нефть») и, как опытные участники рынка, должны распознавать очевидные ошибки государства, участвовать в их исправлении и устранении пробелов и неясностей в правовом регулировании соответствующей отрасли. Аналогичную идею высказывали А. В. Изотов («соответствующие возможности не имеющего профессиональной подготовки в области налогообложения гражданина, субъекта малого предпринимательства и крупной специализированной коммерческой организации существенно различаются, что обуславливает предъявление к ним различных стандартов разумного поведения в рамках налоговых правоотношений»³⁹⁵), А. М. Эрделевский («требования к налоговым правовым актам в части

³⁹³ Telegram-канал Д.Г. Антонова «Российское налогообложение». / URL: <https://t.me/taxlawinrussia/368> (дата обращения: 15.04.2025).

³⁹⁴ Там же.

³⁹⁵ Изотов А.В. Эстоппель в налоговом праве: непоследовательное поведение публичного субъекта и защита правомерных ожиданий налогоплательщика // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 17.04.2025).

определенности должны быть дифференцированы (различны) в зависимости от вида субъектов, выступающих в качестве налогоплательщиков»³⁹⁶).

Жизнеспособность данного подхода подтверждается в том числе нормами законодательства об аудиторской деятельности, согласно которым коммерческие организации обязаны проводить аудит бухгалтерской отчетности в случае достижения ими определенной суммы налоговых доходов либо суммы активов по итогам финансового года³⁹⁷. Как правило, аудиторские отчеты содержат следующую фразу: «с целью исключения нарушений налогового законодательства [налогоплательщик] осуществляет регулярный мониторинг изменений в налоговом законодательстве, анализ судебной практики в области налогообложения», что уже говорит о более высокой степени осведомленности данного налогоплательщика об изменениях нормативного регулирования и правоприменительной практики в сфере налогообложения.

Однако важно отметить, что классификация налогоплательщиков в зависимости от степени «профессионализма» разделяется не всеми исследователями: А. В. Демин, например, ссылаясь на п. 6 ст. 3 НК РФ утверждает, что «законодатель говорит о "каждом" лице независимо от его "правовой личности", организационно-правовой формы и иных социально-юридических характеристик»³⁹⁸.

Автор настоящего исследования между тем придерживается мнения, что подходы, включающие дифференциацию уровней осведомленности налогоплательщиков о налогово-правовом регулировании, могли бы позволить *относительно объективно* оценивать достаточность оснований для формирования правомерных ожиданий в зависимости от их адресности, что, разумеется, не исключает элемента субъективности.

³⁹⁶ Эрделевский А.М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) // М.: Юристъ. 1999. С. 19.

³⁹⁷ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 25.10.2024) «Об аудиторской деятельности» (п. 4 ч. 1 ст. 5) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

³⁹⁸ Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

Таким подходом может выступить более сбалансированный *«тест добросовестной разумности налогоплательщика»*, применение которого даст налогоплательщику некий «стандарт» добросовестности и разумности, последовательность действий, которые он должен совершить при анализе обоснованности и адекватности разъяснений / практики правоприменительных органов, чтобы правомерно требовать судебной защиты его нормативно обусловленных ожиданий, а судам – предоставит возможность более объективно оценивать разумность налогоплательщика и достаточность проявленной им добросовестности, так как требования к разумности будут дифференцированы по степени «профессиональности» налогоплательщика как участника экономических отношений (его статуса):

- *«простой»* уровень для налогоплательщиков – физических лиц – минимальные требования к разумности.
- *«обычный»* уровень – субъекты малого предпринимательства – ошибки в правовом регулировании не должны быть для них очевиднее, чем для государства.
- *«сложный»* уровень для крупных организаций с длительным опытом хозяйственной деятельности в конкретной отрасли, которые должны выявлять очевидные ошибки государства и устранять пробелы регулирования.

Кроме того необходимо различать факторы формирования нормативно обусловленных ожиданий – судебную (административную) практику и письменные разъяснения компетентных органов – в зависимости от степени их абстрактности: чем она выше, тем большую ответственность за риски неправильного толкования должен принимать на себя налогоплательщик; конкретные факторы формирования ожиданий, адресованные непосредственно частному лицу, предлагается рассматривать как более устойчивое основание для нормативно обусловленных ожиданий, а потому правоприменительные органы должны принимать на себя риски за такие разъяснения / практику в большей степени. При этом степень ответственности за ошибочное толкование как государственного органа, так и

налогоплательщика в любом случае дифференцируется в зависимости от статуса последнего.

Тест добросовестной разумности налогоплательщика включает в себя два этапа: на первом этапе производится оценка регулирования, поскольку, как уже отмечалось, правотворческие факторы формирования ожиданий первичны в любом случае. Второй этап применим только к налогоплательщикам «обычного» и «сложного» уровня и включает в себя оценку правоприменения.

1) Оценка регулирования в отношении абстрактных факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий

При использовании в качестве ссылки на абстрактные факторы формирования ожиданий, **адресованные неопределенному кругу** лиц (судебной практики, опубликованных для всеобщего сведения писем компетентных органов), налогоплательщик любого уровня должен самостоятельно или, – при необходимости и наличии ресурсов – с профессиональной юридической помощью, проанализировать правовое регулирование и установить его буквальное содержание. При явном противоречии разъяснения (судебной практики) буквальному содержанию регулирования он может выявить «очевидную ошибочность» толкования правоприменительных органов. Налогоплательщик при этом берет на себя ответственность за оценку релевантности общей практики (разъяснений) конкретно его ситуации, однако достаточность проведенного им анализа и разумность его оценки и, следовательно, сама возможность и степень правовой защиты его ожиданий, рассматривается судом исходя из «уровня» налогоплательщика.

Физическим лицам («простому» уровню) предоставляется правовая защита ожиданиям при установлении судом одного только факта опубликования разъяснений даже при их последующем опровержении (наличия положительной судебной практики – даже при ее неоднородности и существовании иной позиции судов) и отсутствия явного противоречия такого

разъяснения нормам закона, очевидного любому среднестатистическому налогоплательщику, не обладающему специальными познаниями в праве и не имеющему ресурсов для получения профессиональной консультации юриста. Презюмируется, что этого достаточно для формирования у разумного и добросовестного налогоплательщика «простого» уровня нормативно обусловленных ожиданий, и от него не требуется предпринимать каких-либо дополнительных действий для проверки их обоснованности или знать о наличии иных правовых позиций правоприменительных органов (кроме случаев очевидной осведомленности о них – в такой ситуации даже «простой» уровень должен перейти ко второму этапу и анализировать правоприменительную практику).

Индивидуальным предпринимателям, малому и среднему бизнесу, а также крупным компаниям, выступающим лидерами своей отрасли («обычному» и «сложному» уровням), недостаточно установить факт наличия разъяснений (судебной практики) и отсутствия очевидного несоответствия их закону, – от них требуется также оценить вероятность последующего опровержения того толкования закона, на котором они основывают свои ожидания. Проведение такой оценки свидетельствует о проявленной налогоплательщиком разумной добросовестности, степень которой должна учитываться судом при ссылке налогоплательщика на правовые ожидания и нарушение принципа поддержания доверия к закону и действиям государства. В этой связи налогоплательщикам «обычного» и «сложного» уровня для признания судом их правовых ожиданий, связанных с разъяснениями (судебной практикой), адресованными неопределенному кругу лиц, необходимо перейти ко второму этапу, применив подход «только правоприменение».

2) Оценка правоприменения в отношении абстрактных факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий

На втором этапе налогоплательщик аналогичным образом самостоятельно или с профессиональной помощью (которая, как правило,

доступна среднестатистическому коммерческому субъекту) оценивает релевантность, актуальность, распространенность и устойчивость толкования, на котором основаны его ожидания, анализируя правоприменительную практику на предмет наличия иных подходов. В зависимости от степени ее однородности и непротиворечивости, налогоплательщики «обычного» и «сложного» уровня получают судебную защиту своих ожиданий:

- «обычный» уровень должен убедиться, что тот подход к толкованию закона, на который он опирается, превалирует в административной и судебной практике (наличие иных толкований допускается, но они не должны быть сопоставимы по распространенности, обоснованности, актуальности и релевантности, и тем более не должны преобладать), и только в этом случае он вправе ссылаться на правовые ожидания в случае последующего опровержения выбранного им толкования;

- «сложный» уровень должен убедиться, что правоприменительная практика является очевидно сложившейся, абсолютно единообразной: административные и судебные органы единогласно разделяют выбранное налогоплательщиком толкование закона, не исключая явно казуистических, случайных проявлений иных подходов, – только в этом случае крупные налогоплательщики могут обоснованно ссылаться на письменные разъяснения или судебную практику, даже если впоследствии данный подход к толкованию будет опровергнут.

В отношении факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий, **адресованных конкретному налогоплательщику**, применение теста разумной добросовестности основано на идее, что такие факторы (письменные разъяснения законодательства, направленные налогоплательщику в ответ на его запрос, поведение налогового органа в отношении конкретного налогоплательщика, мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга и др.) приобретают характер «обещания» государственного органа и, следовательно, по умолчанию считаются более устойчивым основанием для нормативно

обусловленных ожиданий. В этой связи на налогоплательщика должна возлагаться меньшая ответственность за оценку правильности и законности правовой позиции правоприменителя. Данный подход в большей степени защищает интересы физических лиц, не являющихся профессиональными участниками хозяйственных отношений.

1) Оценка регулирования в отношении конкретных факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий

Поскольку конкретные факторы формирования нормативно обусловленных ожиданий по определению должны вызывать большее доверие, разумный и добросовестный налогоплательщик «простого» уровня в силу отсутствия у него профессиональных знаний в области налогового права вправе полагаться на такие факторы без необходимости дополнительных проверок: при установлении факта наличия конкретного разъяснения (иных адресованных ему действий / бездействия налогового органа) его ожидания определенного толкования норм права подлежат судебной защите даже в случае, если это толкование будет впоследствии признано ошибочным. Аналогично оценке регулирования в отношении абстрактных факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщик «обычного» уровня должен установить буквальное содержание положений закона и убедиться, что направленное в его адрес разъяснение или действия налогового органа не вступают в явное противоречие с законом. Определив, что норма права допускает такое ее толкование, какое исходит от налогового органа, налогоплательщик «обычного» уровня правомерно может положиться на мнение государственного органа и быть уверенным, что даже при последующем опровержении выбранного толкования его ожидания не будут нарушены. Налогоплательщик «сложного» уровня переходит на второй этап анализа правоприменения.

2) Оценка правоприменения в отношении конкретных факторов формирования нормативно обусловленных ожиданий

Для того, чтобы были защищены правомерные ожидания налогоплательщика «сложного» уровня, положившегося на адресованные ему конкретные факторы формирования ожиданий, такой налогоплательщик после оценки регулирования должен обратиться к анализу правоприменительной практики и убедиться, что данное ему разъяснение соответствует преобладающему в практике подходу к толкованию норм права (отсутствуют сопоставимые по распространенности, обоснованности, актуальности и релевантности подходы).

Краткое описание теста добросовестной разумности налогоплательщика изложено в **Таблице 1** (см. ниже).

<i>Абстрактные факторы (общие письма, общая практика)</i>			
Уровень налогоплательщика	Этап 1. Оценка регулирования (обязателен для всех)	Этап 2. Оценка правоприменения (только «обычный» и «сложный»)	Стандарт добросовестной разумности и защита ожиданий
«Простой» (физические лица, включая самозанятых)	Минимум: ориентируется на опубликованное разъяснение / общую практику; не обязан проводить сложный юридический анализ. Ожидания защищаются, если нет очевидного для «среднего» человека противоречия закону.	Обычно не требуется. Этап 2 включается только если доказано, что налогоплательщику было явно известно о существовании альтернативной практики (тогда ожидается хотя бы базовая попытка разобраться или обратиться за советом).	Если есть опубликованное благоприятное разъяснение или устойчивая положительная практика и нет очевидного, явного конфликта с законом , ожидания физлица считаются правомерными и подлежат защите даже при последующем развороте практики.
«Обычный» (индивидуальные предприниматели, субъекты малого и среднего предпринимательства)	Должен прочитать норму , сопоставить ее с разъяснением/практикой и убедиться, что нет явного противоречия буквальному смыслу закона.	Обязан оценить устойчивость и превалирование подхода: проверяет, что выбранное толкование: (1) доминирует в практике, (2) иные подходы не столь распространены, обоснованы и актуальны.	Ожидания защищаются, если налогоплательщик проявил «разумную осторожность»: проверил закон и убедился, что именно этот подход преобладает в административной/судебной практике. Риск «ставки на явно маргинальный подход» лежит на нем.
«Сложный» (крупные профессиональные компании)	Обязан провести полноценный анализ нормы (буквальный, системный, телеологический) и сопоставить его с разъяснениями; очевидно ошибочное толкование (как в делах	Обязан проверить, что практика фактически единообразна : и суды, и органы системно придерживаются выбранного толкования, и нет сопоставимых	Ожидания защищаются только при опоре на ясно сложившуюся и единообразную практику, не противоречащую закону. Попытка извлечь выгоду из очевидной ошибки органа не защищается и трактуется как недобросовестность.

	«брутто/нетто») он должен распознать.	альтернативных подходов (кроме редких казусов).	
<i>Конкретные факторы (индивидуальные письма, поведение органа в отношении конкретного налогоплательщика)</i>			
Уровень налогоплательщика	Этап 1. Оценка регулирования	Этап 2. Оценка правоприменения	Стандарт добросовестной разумности и защита ожиданий
«Простой» (физические лица, включая самозанятых)	По сути, не обязан анализировать закон. Достаточно того, что он добросовестно раскрыл факты и получил индивидуальное разъяснение / принял к сведению поведение органа.	Не требуется.	Конкретные разъяснения и поведение органа рассматриваются как «обещание», на которое физическое лицо вправе полагаться. Риск ошибки почти полностью на государстве: даже если разъяснение окажется незаконным, ожидания защищаются.
«Обычный» (индивидуальные предприниматели, субъекты малого и среднего предпринимательства)	Должен хотя бы проверить, что индивидуальное разъяснение не явно противоречит буквальному смыслу нормы. Если норма допускает такое толкование – он вправе полагаться на письмо.	Обычно не требуется: дополнительные проверки практики не являются обязательным элементом добросовестности.	Если буквальный текст закона позволяет такое толкование, ожидания защищаются, даже если позже подход органов или судов поменяется: риск неверной оценки законодательства несут органы.
«Сложный» (крупные компании)	Анализирует, допускает ли закон такое толкование; если оно вызывает сомнения – не может бездумно полагаться на разъяснение.	Дополнительно проверяет, что индивидуальное разъяснение соответствует преобладающей практике (нет сопоставимо распространенного противоположного подхода).	Ожидания защищаются, если компания не закрыла глаза на очевидный конфликт индивидуального разъяснения с законом/практикой. Если противоречие было очевидно профессионалу, риск ложится на налогоплательщика.

Таблица 1. Тест добросовестной разумности налогоплательщика

Оценим применимость «теста добросовестной разумности налогоплательщика» для анализа российской судебной практики по делам о законных ожиданиях, связанных с ошибочными актами толкования законодательства либо подзаконными нормативными актами, исходящими от уполномоченных органов.

Верховный Суд РФ в делах «брутто/нетто» указывал, что использование массы брутто нефти «является столь неразумным для профессионального субъекта экономической деятельности, что позволяет рассматривать данную ситуацию как попытку извлечения выгоды из ошибки, допущенной

государством»³⁹⁹, т.е. такие участники экономической деятельности как ПАО «Татнефть», ПАО «Газпром нефть» квалифицируются как «сверхпрофессиональные» субъекты хозяйственного оборота, которые не могли не распознать явную ошибочность разъяснений Минэнерго России, тем более учитывая скорость, с которой ошибка была исправлена. Дополнительным аргументом ВС РФ была ссылка на то, что применение массы «брутто» противоречило логике и смыслу действовавшего законодательства. Как отметил ВС РФ, возвратный акциз на нефтяное сырье, являясь элементом т.н. «налогового маневра», должен был постепенно заменить вывозные пошлины на нефтяное сырье и служит цели стимулирования нефтепереработки за счет того, что размер вычета по данному акцизу рассчитывался с учетом цены на нефть, объемов нефтесырья, направленного на переработку, объема произведенных нефтепродуктов, курса доллара США к рублю РФ и логистического коэффициента в зависимости от удаленности нефтеперерабатывающего завода. Фактически, сумма вычета по возвратному акцизу могла превысить сумму самого акциза. Несмотря на то, что ранее расчет вывозных пошлин на нефтяное сырье осуществлялся исходя из массы «брутто», подп. 13.1 п. 1 ст. 181 НК РФ устанавливал, что для целей исчисления акциза под нефтяным сырьем понимается «смесь углеводородов, состоящая из одного компонента или нескольких следующих компонентов: нефть; газовый конденсат стабильный; вакуумный газойль; гудрон; мазут», не включая воду, соли и механические примеси, которые также присутствуют в составе нефтяного сырья. Таким образом в данных делах налогоплательщик, будучи длительно существующей на рынке нефтедобычи компанией, по мнению ВС РФ, недобросовестно использовал ошибочное разъяснение Минэнерго, намеренно проигнорировав его **явное противоречие положениям закона и ссылаясь на возникшие у него ожидания** (неправомерные, по мнению Суда) в целях получения необоснованной

³⁹⁹ Определение Верховного Суда РФ от 12.10.2021 № 305-ЭС21-11708 по делу № А40-68620/2020 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

налоговой выгоды. При этом в случае проявления налогоплательщиками добросовестной разумности и применения предложенного теста, то есть оценки адекватности разъяснений Минэнерго России положениям НК РФ, правомерные ожидания не возникли бы изначально еще на первом этапе оценки регулирования.

Аналогичную позицию занял Верховный Суд РФ в деле № А07-38529/2019⁴⁰⁰. Общество исчислило налог на имущество организаций в отношении принадлежащего ему здания исходя из кадастровой стоимости здания, основываясь на том, что в течение двух налоговых периодов (2016 г. и 2017 г.) уполномоченный орган включил его в кадастровый перечень. Между тем спорное здание по своим характеристикам и фактическому виду использования изначально не соответствовало и не могло соответствовать признакам объектов, которые включаются в данный перечень – наличие характеристик административно-делового и торгового центра, – т. е. уполномоченный орган допустил ошибку при формировании кадастрового перечня, которая впоследствии (в 2018 г.) была исправлена. Налогоплательщик, исчислив налог из кадастровой стоимости, ссылаясь на правовые ожидания, сформированные последовательным, пусть и неверным включением здания в кадастровый перечень. Суд посчитал, что общество необоснованно применило кадастровую стоимость для целей исчисления налога на имущество, законные ожидания не могли сформироваться, так как у общества «с учетом явно производственного назначения спорного объекта и длительного его использования в качестве завода для изготовления керамической плитки не могло возникнуть каких-либо сомнений относительно того, что рассматриваемый объект недвижимости включен в кадастровый перечень ошибочно, тем более что главой 30 НК РФ установлено субъектом Российской Федерации налоговой базы как кадастровой стоимости для объектов производственного назначения

⁴⁰⁰ Определение Верховного Суда РФ от 16.06.2022 № 309-ЭС22-4685 по делу № А07-38529/2019 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

однозначно не предусмотрено»⁴⁰¹. То есть явное противоречие действий уполномоченных органов нормам НК РФ не дает оснований для формирования правомерных ожиданий у добросовестного и разумного налогоплательщика, который, очевидно, проанализировав положения закона, не стал бы злоупотреблять ошибкой государственного органа.

В деле № А40-232515/2017 действия налогоплательщика так же не прошли проверку на «добросовестную разумность». Кадастровая стоимость принадлежащего налогоплательщику здания, определенная в результате государственной кадастровой оценки и выступающая налоговой базой по налогу на имущество организаций оказалась многократно (более чем в 14 раз) занижена в результате недостоверности сведений, на основании которых проводилась оценка. После внесения изменений в постановление Правительства Москвы об утверждении результатов государственной кадастровой оценки и установления верной кадастровой стоимости, налогоплательщик счел, что налог на имущество должен исчисляться на основе измененной кадастровой стоимости лишь с нового налогового периода, поскольку в противном случае имеет место применение нормативного правового акта с обратной силой, что нарушает правомерные ожидания, основанные на первоначально определенной кадастровой стоимости. Верховный Суд РФ указал, что сложившиеся в данной ситуации ожидания не являются правомерными и не подлежат судебной защите, так как многократное «занижение кадастровой стоимости со всей очевидностью не укладывается в разумный диапазон возможных значений, которые могут быть получены в рамках соблюдения законной процедуры кадастровой оценки на основе имеющейся информации об объекте недвижимости с учетом профессионального усмотрения, что <...> позволяет сделать вывод о заведомой некорректности ранее состоявшейся кадастровой оценки, о чем не мог не знать налогоплательщик, являющийся действующей коммерческой

⁴⁰¹ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.12.2021 № Ф09-9637/21 по делу № А07-38529/2019 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

организацией»⁴⁰². Исчисление налога на имущество организаций исходя из достоверно определенной кадастровой стоимости не свидетельствует об ухудшении положения налогоплательщика и применении нормативных актов с обратной силой.

Обратимся к спорам, в которых ожидания налогоплательщика, напротив, были признаны разумными и обоснованными. В деле № А53-15798/2017 инспекция доначислила управляющей компании многоквартирного дома налог по УСН на сумму денежных средств, полученных компанией в собственников МКД в качестве оплаты за коммунальные услуги, поставляемые третьими лицами по договорам горячего и холодного водоснабжения и водоотведения, электроснабжения, газоснабжения и т. д. Налогоплательщик в обоснование своей позиции ссылаясь на то, что указанные суммы не являются его доходом по смыслу ст. 41 НК РФ, так как в указанных правоотношениях он выполняет роль посредника (перепродавца) и действует не в самостоятельных экономических интересах, а выступает от своего имени, по поручению и за счет жильцов МКД. Рассматривая спор, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа обратил внимание, что НК РФ и подзаконные акты не содержат порядок налогообложения доходов управляющих организаций в виде денежных средств собственников помещений в МКД, аккумулированных и перечисленных управляющими организациями лицам, выполнившим работы (услуги) без получения при этом вознаграждения. Следовательно, налогоплательщик вправе обращаться за письменными разъяснениями на основании п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, при этом несмотря на то, что указанные нормы по смыслу касаются только законодательства о налогах и сборах, «не исключается объективная потребность налогоплательщиков, осуществляющих отдельные специфические виды деятельности, в получении официальной информации, разъясняющей нормы отраслевого регулирования,

⁴⁰² Определение СКЭС Верховного Суда РФ от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303 по делу № А40-232515/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

не относящегося к законодательству о налогах и сборах»⁴⁰³, если эта информация позволит ему определить размер своих налоговых обязательств. Ограничительный подход к толкованию указанных положений влечет необоснованное возложение на добросовестного налогоплательщика чрезмерного бремени негативных последствий исполнения «неправомерного, с точки зрения уполномоченного в налоговых вопросах органа, разъяснения, данного другим государственным органом»⁴⁰⁴. В анализируемом споре налогоплательщик опирался на существовавшие письменные разъяснения Минфина России, согласно которым не включаются в налоговую базу доходы, поступившие поверенному в связи с исполнением обязательств по посредническому договору или в качестве возмещения затрат, связанных с таким исполнением. Кроме того, компания квалифицировала аналогичные доходы в качестве необлагаемых на протяжении нескольких предшествующих лет, основываясь на отсутствии у них признаков экономической выгоды по смыслу ст. 41 НК РФ, что не вызывало нареканий у налогового органа. Суд посчитал, что налоговый орган нарушил принципы защиты правомерных ожиданий и поддержания доверия к закону и действиям государства, поскольку ему было известно о том, как квалифицирует декларируемый доход налогоплательщик, однако в течение определенного времени «сомнений в правильности уплаты минимального налога по УСН инспекция не выражала, по-прежнему продолжала принимать налоговые декларации по УСН и налоговые платежи, не уведомляя о необходимости включения спорных денежных средств в налоговую базу»⁴⁰⁵.

Таким образом, в данном деле в ситуации неоднозначности понимания порядка налогообложения спорных доходов в НК РФ и отсутствия прямых

⁴⁰³ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 № Ф08-3289/2018 по делу № А53-15798/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

⁴⁰⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

⁴⁰⁵ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 № Ф08-3289/2018 по делу № А53-15798/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

норм, налогоплательщик ориентировался не только на письменные разъяснения Минфина России в отношении доходов по аналогичным посредническим договорам (абстрактные факторы формирования ожиданий, которые прошли первый этап оценки регулирования, то есть не противоречили положениям НК РФ), но и на подтверждение законности исключения их из облагаемой базы от налогового органа, который принимал налоговые декларации на протяжении нескольких лет (то есть на конкретные факторы формирования ожиданий, исходящие от налогового органа и относящиеся к налогоплательщику непосредственно). В спорном правоотношении налогоплательщик, по мнению суда, проявил достаточную степень добросовестной разумности: «отсутствуют достаточные основания полагать, что у добросовестного налогоплательщика, оказывающего на регулярной основе спорные специализированные услуги, была возможность при планировании своей хозяйственной деятельности в 2015 г.(в условиях имеющейся на тот момент благоприятной административной и судебной практики исключения спорных денежных средств из состава доходов, в том числе с учетом отсутствия у налогового органа возражений по спорным денежным средствам) в разумных пределах предвидеть, что на него спустя значительное время будет возложена обязанность по уплате налога в отношении данных услуг (работ) применительно к прошедшим периодам»⁴⁰⁶.

По сути, налогоплательщик сначала осуществил оценку регулирования, в ходе самостоятельного правового поиска выяснил, что действующее регулирование не разъясняет порядок налогообложения спорных доходов и что существует общая позиция Минфина России о необложении доходов, полученных в связи с исполнением аналогичных посреднических обязательств, а впоследствии убедился, что данная позиция является превалирующей в правоприменительной практике, получив индивидуальное

⁴⁰⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 № Ф08-3289/2018 по делу № А53-15798/2017 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

подтверждение от инспекции правильности квалификации данных доходов как необлагаемых.

Как можно заметить, в реалиях российской судебной системы принцип поддержания доверия пока не приобрел окончательную форму и отлаженный механизм, Конституционный Суд РФ лишь очертил его контуры.

Подводя итоги анализа правоприменительной практики как фактора, формирующего правомерные ожидания налогоплательщиков, приходим к следующим выводам.

Одной из тенденций развития механизма реализации принципа правомерных ожиданий является его нормативизация путем установления последствий ошибочности действий государственных органов, которые послужили факторами их формирования. Однако такое регулирование носит фрагментарный характер, что затрудняет его практическое применение, так как позволяет правоприменителю реализовывать крайне ограничительный подход к реализации своих функций и избегать действий, способных сформировать правомерные ожидания у налогоплательщиков, и в определенной степени нивелирует значение данного принципа в рамках налоговых правоотношений. Правоприменительная практика налоговых органов по вопросу применения принципа законных ожиданий выглядит ограничительной по отношению к подходам КС РФ, рассматривая, в частности, эту норму как ограничивающую сферу применения законных ожиданий пределами действия этой нормы.

Фрагментарность и неопределенность механизма реализации принципа в судебной практике при том, что он является признанным Конституционным Судом РФ, приводит к тому, что правоприменители уклоняются от выполнения очевидных функций по разъяснению налогового законодательства. Изложенное означает, что существующие законодательные механизмы, обеспечивающие принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, вопреки их назначению – внести определенность в

деятельность налогоплательщика, приводят к уклонению налоговых органов от деятельности, обеспечивающей подобную определенность.

Вместе с тем стоит отметить, что в последние годы наметился определенный положительный сдвиг в сторону признания незаконным решения налогового органа о доначислении налогов по результатам налоговой проверки, «если оно было принято вопреки разъяснениям ФНС России, опубликованным для всеобщего сведения, направленным в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе и способным сформировать соответствующие ожидания оценки правильности своего поведения у налогоплательщиков»⁴⁰⁷.

⁴⁰⁷ «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №1 (2020)» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 10.06.2020) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

Заключение

В результате проведенного исследования были получены следующие результаты:

1) определены теоретические основы и исторические предпосылки формирования доктрины законных ожиданий как прототипа российского конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, ее соотношение с отечественной интерпретацией правомерных ожиданий;

2) установлено место принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российских общеправовых и отраслевых принципов;

3) выявлено содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства;

4) обозначено значение правовой определенности налогового регулирования как основы доверия к налоговому закону и определить основные факторы неопределенности актов законодательства о налогах и сборах, подрывающие доверие налогоплательщиков к тексту закона;

5) определены основные правовые механизмы обеспечения разумной стабильности и предсказуемости налогового регулирования как условия доверия к налоговому закону и недостатки их функционирования, препятствующие реализации принципа поддержания доверия к закону;

6) сформулированы основания формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в результате действий правоприменительных, в частности, судебных и налоговых, органов;

7) выявлены возможные механизмы распределения бремени негативных последствий, возникающих вследствие формирования необоснованных ожиданий налогоплательщиков в результате ошибочных действий правоприменительных органов.

Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства имеет фундаментальное значение для построения правового государства в России как центральный элемент конституционного правопорядка, который обеспечивает стабильность и предсказуемость правовой системы через систему взаимосвязанных требований к законодательной и правоприменительной деятельности, но требует дальнейшей концептуальной разработки и систематизации практики его применения.

Взаимность в отношении соблюдения закона является основой доверия граждан к государству: когда связь взаимности нарушается государством («мы ожидаем, что вы будете следовать этим правилам, но мы гарантируем, что именно эти правила будут применяться», как писал Лон Фуллер), не остается ничего, на чем можно обосновать обязанность гражданина соблюдать правила.

Системные **проблемы** в применении принципа поддержания доверия в России на данном этапе связаны с его концептуальной неопределенностью и отсутствием устоявшейся практики, что требует **комплексного подхода к его развитию**, учитывающего баланс различных конституционных ценностей и интересов, основным направлением которого видится **формирование четких критериев** применения принципа и создание эффективных механизмов защиты правомерных ожиданий при обеспечении достаточной защиты публичных интересов.

Соответствующие направления предметных научных исследований, очевидно, сохраняют актуальность в известной перспективе.

Список использованных источников и литературы

Использованные источники:

I. Нормативные правовые акты и иные официальные документы

Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный текст Конституции РФ с внесенными поправками от 14.03.2020 опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. – 04.07.2020.

2. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 31.07.2023) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ». – 1994. – № 13, ст. 1447.

3. Федеральный закон от 05.05.2014 № 109-ФЗ «О внесении изменения в статью 296 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ». – 2014. – № 19, ст. 2314.

4. Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ». – 2013. – № 27, ст. 3445.

5. Федеральный закон от 23.12.2010 № 360-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «О внесении изменений в Федеральный закон "О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации"» // «Собрание законодательства РФ». – 2010. – № 52 (ч. 1), ст. 6975.

6. Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (ред. от 19.12.2016, с изм. от 31.10.2019) «О страховых взносах в Пенсионный фонд

Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // «Собрание законодательства РФ». – 2009. – № 30, ст. 3738.

7. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 25.10.2024) «Об аудиторской деятельности» (п. 4 ч. 1 ст. 5) // «Собрание законодательства РФ». – 2009. – № 1, ст. 15.

8. Федеральный закон от 27.11.2001 № 155-ФЗ (ред. от 25.12.2023) «О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации» // «Собрание законодательства РФ». – 2001. – № 49, ст. 4561.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 30.01.2026) // «Собрание законодательства РФ». – 2000. – №32, ст. 3340.

10. Федеральный закон от 30.03.1999 № 51-ФЗ «О приостановлении действия пункта 1 статьи 5 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ». – 1999. – № 14, ст. 1649.

11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024, с изм. от 21.01.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 05.02.2025) // «Собрание законодательства РФ». – 1998. – № 31, ст. 3824.

Подзаконные акты и иные официальные документы

12. Постановление Правительства Российской Федерации от 03.03.2010 № 118 (ред. от 12.11.2020) «Об утверждении Положения о подготовке, согласовании и утверждении технических проектов разработки месторождений полезных ископаемых и иной проектной документации на выполнение работ, связанных с использованием

участками недр, по видам полезных ископаемых и видам пользования недрами» // «Собрание законодательства РФ». – 2010. – № 10, ст. 1100.

13. Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н (ред. от 10.08.2023) «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.10.2018 № 52385) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308808/ (дата обращения: 22.06.2025).

14. Приказ Минэнерго России от 20.03.2019 № 256 «О внесении изменения в Порядок определения количества нефтяного сырья, направляемого на переработку, в целях исчисления акциза на нефтяное сырье, утвержденный приказом Минэнерго России от 20 декабря 2018 г. № 1188» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322146/ (дата обращения: 19.08.2024).

15. Постановление Госгортехнадзора Российской Федерации от 06.06.2003 № 71 (ред. от 30.06.2009) «Об утверждении «Правил охраны недр"» (Зарегистрировано в Минюсте России 18.06.2003 № 4718) // «Российская газета». – 2003. – № 118.

16. Приказ Ростехнадзора от 08.12.2020 № 505 «Об утверждении Федеральных норм и правил в области промышленной безопасности "Правила безопасности при ведении горных работ и переработке твердых полезных ископаемых"» (Зарегистрировано в Минюсте России 21.12.2020 № 61651 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_372372/ (дата обращения: 22.06.2025).

17. «ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) (ред. от 09.04.2025) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/ (дата обращения: 22.06.2025).

18. «ОК 034-2014 (КПЕС 2008). Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности» (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст) (ред. от 24.04.2025) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163703/ (дата обращения: 22.06.2025).

19. Приказ ФНС России от 23.03.2022 № ЕД-7-3/233@ «Об утверждении Регламента ведения раздела "Письма ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами" официального сайта Федеральной налоговой службы и о признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 14.11.2012 № ММВ-7-3/845@» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_413021/ (дата обращения: 22.06.2025).

20. Решение ФНС России от 27.12.2017 № АС-3-9/8743@ [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>
<https://www.consultant.ru/law/hotdocs/52280.html> (дата обращения: 22.06.2025).

21. Письмо Минфина России от 11.05.2022 № 03-11-11/42697 [Электронный ресурс] // КонтурНорматив. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=8&documentId=423774&ysclid=mja9f7wq5k697176606> (дата обращения: 22.06.2025).

22. Письмо Минфина России от 16.11.2018 № 03-03-06/1/82682 [Электронный ресурс] // КонтурНорматив. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=8&documentId=330469&ysclid=mje3kvl4hk849384975> (дата обращения: 22.06.2025).

23. Письмо Минфина России от 27.06.2018 № 03-05-04-01/44138 [Электронный ресурс] // КонтурНорматив. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=8&documentId=354413&ysclid=mje3lqinij711636852> (дата обращения: 22.06.2025).

24. Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@ «О привлечении налогоплательщиков к ответственности в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации после направления в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений о выявленных ошибках в налоговой декларации, о противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, о несоответствии сведений, представленных налогоплательщиком в налоговой декларации, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_292356/ (дата обращения: 22.06.2025).

25. Письмо ФНС России от 27.12.2018 № ГД-4-19/25766@ [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_315891/ (дата обращения: 22.06.2025).

26. Информационное сообщение ФНС России от 15.02.2011 г. «О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110664/ (дата обращения: 22.06.2025).

27. Манифест ФНС России. Перспектива-2030. [Электронный ресурс] // Сайт кадрового интернет-проекта «НовичОК-89». URL: <https://www.novichok89.ru/manifest> (дата обращения: 14.06.2025).

28. Конституционно-правовые аспекты совершенствования нормотворческой деятельности (на основе решений Конституционного Суда Российской Федерации 2013-2015 годов) [Электронный ресурс] // Конституционный Суд Российской Федерации: официальный сайт. URL: http://www.ksrf.ru/ru/Info/Maintenance/Informationks/Documents/Information_2015.pdf.

II. Материалы юридической практики

Судебные акты международных и иностранных судов

29. Case 81/72 Commission v Council [1973] ECR 575

30. CCSU v Minister for the Civil Service [1985] AC 374.

31. Coughlan & Ors, R (on the application of) v North & East Devon Health Authority [1999] EWCA Civ 1871 (16 July 1999) / URL: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/1999/1871.html> (дата обращения: 05.05.2024).

32. Council of Civil Service Unions v Minister for the Civil Service (The GCHQ case) [1985] AC 374, [1985] ICR 14.

33. Court of Appeal in R (Bhatt Murphy and others) v Independent Assessor and R (Niazi and others) v Secretary of State for the Home Department [2008] All ER (D) 127. [Hereinafter Bhatt Murphy].

34. HMRC v Hely-Hutchinson [2017] EWCA Civ 1075; [2017] S.T.C. 2048

35. Huitson, R (on the application of) v HM Revenue and Customs [2011] EWCA Civ 893 (25 July 2011) / URL: <https://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2011/893.html> (дата обращения: 22.06.2025).

36. Joint Committee on Human Rights, Legislative Scrutiny: Finance Bill // HL Paper 133/HC 882. 7 July 2009. 25 p. // URL: <https://publications.parliament.uk/pa/jt200809/jtselect/jtrights/133/133.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

37. Joint Committee on Human Rights, Work of the Committee in 2008–09 // HL Paper 32/HC 459. 15 September 2010. 29 p. / URL: <https://publications.parliament.uk/pa/jt201011/jtselect/jtrights/32/32.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

38. Mount Sinai Hospital Center v. Quebec (Minister of Health and Social Services). 2001 SCC 41 [2001] 2 SCR 281.

39. R (Bhatt Murphy and others) v Independent Assessor and R (Niazi and others) v Secretary of State for the Home Department [2008] EWCA Civ 755.

40. R (Bibi) v. Newham London Borough Council [2001] EWCA Civ 607 [2002] 1 WLR 237.

41. R (Lumba) v Secretary of State for the Home Department [2012] 1 AC 245.

42. R v Inland Revenue Commissioners, ex parte. Unilever plc [1996] STC 681.

43. R v Liverpool Corporation; ex parte Liverpool Taxi Fleet Operators' Association [1972] 2 QB 299, 308 (Lord Denning MR).

44. R v. Secretary of State for the Home Department, Ex parte Khan, [1980] 2 All ER 337, [1980] 1 WLR 569, United Kingdom: Court of Appeal (England and Wales), 13 February 1980, <https://www.refworld.org/jurisprudence/caselaw/gbrcaciv/1980/en/39063> (дата обращения: 05.05.2024).

45. R. v Jockey Club, ex parte RAM Racecourses Ltd [1993] 2 All. E.R. 225.

46. R. v. Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex p. Hamble (Offshore) Fisheries Ltd., [1995] 2 All E.R. 714. [Hereinafter Hamble].

47. R. v. Secretary of State for the Home Department, ex parte Hargreaves, [1997] 1 All E.R. 397. [Hereinafter Hargreaves].

48. Schmidt v Home Office [1969] 2 Ch. 149.

49. Thames Valley Electric Power Board v NZFP Pulp & Paper Limited [1994] 2 NZLR 641, 653.

50. The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. the United Kingdom (1997) / URL: <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=002-7820> (дата обращения: 22.06.2025).

51. Постановление Европейского Суда по правам человека от 24.05.2007 от 24.05.2007 «Дело "Владимир Соловьев (Vladimir Solovyeu) против Российской Федерации"» (жалоба № 2708/02) // «Бюллетень Европейского Суда по правам человека». – 2007. – № 12.

52. Постановление Европейского Суда по правам человека от 21.06.2007 «Дело "Мельникова (Melnikova) против Российской Федерации"» (жалоба № 24552/02) // «Российская хроника Европейского суда». – 2008. – № 2.

53. Постановление Европейского Суда по правам человека от 22.01.2009 «Дело "Булвес АД" ("Bulves" AD) против Болгарии"» (жалоба № 3991/03) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=44694#pLMYu5VYhVNbz2hb1> (дата обращения: 22.06.2025).

54. Постановление Европейского Суда по правам человека от 24.05.2007 «Дело "Игнатов (Ignatov) против Российской Федерации"» (жалоба № 27193/02) // «Бюллетень Европейского Суда по правам человека». – 2007. – № 10.

55. Постановление Европейского Суда по правам человека от 27.06.2017 «Дело "Компании "Сатакуннан Марккинаперсси Ой" и "Сатамедиа Ой" (Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy) против Финляндии"» (жалоба № 931/13) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=520676#8hZZu5Vmi0dP6L61> (дата обращения: 22.06.2025).

56. Постановление Европейского Суда по правам человека от 28.06.2007 «Дело "Шухардин (Shukhardin) против Российской Федерации"» (жалоба № 65734/01) // «Прецеденты Европейского Суда по правам человека. Специальный выпуск». – 2018. – № 2.

57. Решение Европейского Суда по правам человека от 04.10.2018 «Дело "Надежда Михайловна Котуманова (Nadezhda Mikhaylovna Kotumanova) против Российской Федерации"» (жалоба № 57964/08) // «Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание». – 2019. – № 1.

Постановления Конституционного Суда Российской Федерации

58. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.10.1996 № 17-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1996. – № 5.

59. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 08.10.1997 № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1997. – № 5.

60. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.12.1997 № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1998. – № 1.

61. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.1998 № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год" в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1998. – № 3.

62. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.02.1999 № 4-П «По делу о проверке конституционности

положения части второй статьи 29 Федерального закона от 3 февраля 1996 года "О банках и банковской деятельности" в связи с жалобами граждан О.Ю. Веселяшкиной, А.Ю. Веселяшкина и Н.П. Лазаренко» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1999. – № 3.

63. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1999. – № 5.

64. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.12.1999 № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год" и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2000. – № 1.

65. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности

подпункта "к" пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Конфетти" и гражданки И.В. Савченко» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2000. – № 4.

66. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2001. – № 3.

67. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.05.2001 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 1 и статьи 2 Федерального закона "О жилищных субсидиях гражданам, выезжающим из районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей" в связи с жалобами граждан А.С. Стах и Г.И. Хваловой» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2001. №-- № 5.

68. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.06.2003 №11-П «По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства - индивидуальных

предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2003. – № 4.

69. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11.11.2003 № 16-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 81 Закона Челябинской области "О бюджетном устройстве и бюджетном процессе в Челябинской области" в связи с запросом Челябинского областного суда» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.06.2025).

70. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 29.01.2004 № 2-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 30 Федерального закона "О трудовых пенсиях в Российской Федерации" в связи с запросами групп депутатов Государственной Думы, а также Государственного Собрания (Ил Тумэн) Республики Саха (Якутия), Думы Чукотского автономного округа и жалобами ряда граждан» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2003. – № 6.

71. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2004. – № 6.

72. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2005. – № 4.

73. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.01.2007 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 779 и пункта 1 статьи 781 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью "Агентство корпоративной безопасности" и гражданина В.В. Макеева» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2007. – № 1.

74. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 05.02.2007 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений статей 16, 20, 112, 336, 376, 377, 380, 381, 382, 383, 387, 388 и 389 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Кабинета Министров Республики Татарстан, жалобами открытых акционерных обществ "Нижнекамскнефтехим" и "Хакасэнерго", а также жалобами ряда граждан» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2007. – № 3.

75. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.12.2007 № 14-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в главу 24 части второй Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральный закон "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации" в связи с жалобами граждан К.А. Катаняна, Л.В. Ревенко и Д.В. Слободянюка» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2008. – № 1.

76. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.04.2008 № 7-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго статьи 1 Федерального закона "О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан" в

связи с жалобами ряда граждан» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2008. – № 3.

77. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2009. – № 4.

78. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Производственное объединение "Берег", открытых акционерных обществ "Карболит", "Завод "Микропровод" и "Научно-производственное предприятие "Респиратор"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2010. – № 2.

79. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 9-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 7 Федерального закона "О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации" в редакции Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О противодействии коррупции" в связи с жалобами граждан А.А. Анохина и П.И. Зелинского и запросами Железнодорожного районного суда города Новосибирска и Кировского

районного суда города Ростова-на-Дону» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2010. – № 4.

80. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.07.2011 № 20-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 93.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, части 6 статьи 5 Федерального закона "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации" и статьи 116 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2007 год" в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2011. – № 6.

81. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 06.12.2011 № 26-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 21.1 и пункта 7 статьи 22 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" в связи с жалобой гражданина А.В. Федичкина» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2012. – № 1.

82. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.02.2012 № 4-П «По делу о проверке конституционности пункта 1.1 статьи 12 Федерального закона "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации" в связи с жалобой гражданки Т.И. Романовой» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2012. – № 2.

83. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27.03.2012 № 8-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 23 Федерального закона "О международных договорах

Российской Федерации" в связи с жалобой гражданина И.Д. Ушакова» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2012. – № 3.

84. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.05.2012 № 11-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго части первой статьи 446 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Ф.Х. Гумеровой и Ю.А. Шикунова» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2012. – № 4.

85. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 05.03.2013 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона "Об охране окружающей среды" и постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Тополь"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2013. – № 5.

86. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.04.2013 № 8-П «По делу о проверке конституционности статей 3, 4, пункта 1 части первой статьи 134, статьи 220, части первой статьи 259, части второй статьи 333 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, подпункта "з" пункта 9 статьи 30, пункта 10 статьи 75, пунктов 2 и 3 статьи 77 Федерального закона "Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации", частей 4 и 5 статьи 92 Федерального закона "О выборах депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации" в связи с жалобами граждан А.В. Андропова, О.О. Андроновой, О.Б. Белова и других, Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации и регионального отделения

политической партии СПРАВЕДЛИВАЯ РОССИЯ в Воронежской области» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2013. – № 5.

87. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.05.2013 № 11-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 333.40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Встреча"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2013. – № 6.

88. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.06.2013 № 13-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 2 Федерального закона от 23 декабря 2010 года № 360-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О дополнительном социальном обеспечении членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации" в связи с запросами Арбитражного суда Сахалинской области и Арбитражного суда Приморского края» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2013. – № 6.

89. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 5 и статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Омскшина"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2013. – № 6.

90. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 02.12.2013 № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области "О транспортном налоге" в связи с запросом Законодательного Собрания Челябинской области» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2014. – № 2.

91. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23.12. 2013 № 29-П «По делу о проверке конституционности абзаца первого пункта 1 статьи 1158 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М.В. Кондрачука» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2014. – № 2.

92. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31.03.2015 № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2015. – № 3.

93. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2015. – №5.

94. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 01.07.2015 № 18-П «По делу о толковании статей 96 (часть 1) и 99 (части 1, 2 и 4) Конституции Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2015. – № 5.

95. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.01.2016 № 1-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации "О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей"

в связи с жалобой гражданина С.В. Иванова» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2016. – № 3.

96. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2016 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений части 9 статьи 3 Федерального закона "О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации" в связи с жалобой гражданина Е.В. Потоцкого"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2016. – № 3.

97. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13.04.2016 № 11-П «По делу о проверке конституционности статей 32, 34.2 и 217 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктов 1 и 3 Положения о Пенсионном фонде Российской Федерации (России) и подпункта 5.1.1 Положения о Федеральной налоговой службе в связи с запросом Ленинградского окружного военного суда» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2016. – № 4.

98. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 05.07.2016 № 15-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 24.18 Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» в связи с жалобой администрации муниципального образования города Братска» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2016. – № 6.

99. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.01.2017 № 1-П «По делу о разрешении вопроса о возможности исполнения в соответствии с Конституцией Российской Федерации постановления Европейского Суда по правам человека от 31 июля 2014 года по делу "ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" против России" в связи с запросом Министерства юстиции Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2017. – № 2.

100. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2017. – № 4.

101. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2017 № 16-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 1 статьи 302 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина А.Н. Дубовца» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2017. – № 5.

102. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.10.2017 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 5 части четвертой статьи 392 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Д.А. Абрамова, В.А. Ветлугаева и других» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2017. – № 6.

103. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества "Флот Новороссийского морского торгового порта"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 2.

104. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13.12.2017 № 40-П «По делу о проверке конституционности пункта 6 части первой статьи 13 Закона Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" в связи с

жалобой гражданки Т.С. Овечкиной» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 2.

105. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27.03.2018 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 1 Закона Ставропольского края «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Ставропольского края» в связи с жалобой гражданки М.С. Колесниковой» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 4.

106. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.03.2018 № 14-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 43 Федерального закона "Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" в связи с жалобой некоммерческого партнерства «Спортивно-охотничий клуб «Румелко-Спортинг» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 4.

107. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.04.2018 № 16-П «По делу о проверке конституционности части 5 статьи 36 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам военной службы в органах военной прокуратуры и военных следственных органах Следственного комитета Российской Федерации" в связи с запросом Северо-Кавказского окружного военного суда» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 4.

108. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.07.2018 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 15 статьи 15 Федерального закона "О статусе военнослужащих" в связи с жалобой гражданина А.В. Удовиченко» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2018. – № 6.

109. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2019 № 10-П «По делу о проверке конституционности статьи 402 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки О.Ф. Низамовой» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2019. – № 3.

110. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.02.2019 № 13-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Парус"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2019. – № 3.

111. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование", части 22 статьи 26 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2019. – № 6.

112. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 № 41-П «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2020. – № 1.

113. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2020 № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2020. – № 5.

114. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П «По делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Московская шерстопрядильная фабрика» // «Собрание законодательства РФ». – 2020. – № 47, ст. 7624.

115. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.03.2021 №5-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Калугарова» // «Собрание законодательства РФ». – 2021. – № 11, ст. 1882.

116. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31.05.2022 № 22-П «По делу о проверке конституционности части 3 статьи 2 Закона Новосибирской области "О мерах социальной поддержки по оплате жилого помещения и

коммунальных услуг работников образования, проживающих и работающих в сельской местности, поселках городского типа на территории Новосибирской области" в связи с жалобой гражданки Т.В. Мельниковой» // «Собрание законодательства РФ». – 2022. – № 24, ст. 4177.

117. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона "О почтовой связи" и пункта 2 статьи 62 Федерального закона "О связи" в связи с жалобой гражданина М.Д. Малинина» // «Собрание законодательства РФ». – 2023. – № 2, ст. 547.

118. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.03.2023 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 статьи 1370 Гражданского кодекса Российской Федерации и пункта 3 Правил выплаты вознаграждения за служебные изобретения, служебные полезные модели, служебные промышленные образцы в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Гидробур-Сервис" // «Собрание законодательства РФ». – 2023. – № 14, ст. 2548.

119. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 05.03.2024 № 9-П «По делу о проверке конституционности части 2 статьи 16.2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобами общества с ограниченной ответственностью "Газпромнефть - Смазочные материалы" и общества с ограниченной ответственностью "ВИРЕМ РУС"» // «Собрание законодательства РФ». – 2024. – № 11, ст. 1563.

120. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 31.10.2024 № 49-П «По делу о проверке конституционности статей 195 и 196, пункта 1 статьи 197, пункта 1 и

абзаца второго пункта 2 статьи 200, абзаца второго статьи 208 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с запросом Краснодарского краевого суда» // «Собрание законодательства РФ». – 2024. – № 46, ст. 7029.

121. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2025 № 2-П «По делу о проверке конституционности подпункта 5 пункта 3 статьи 39, пункта 1 статьи 41, пунктов 1 и 2 статьи 248, пунктов 1 и 2 статьи 249, а также пункта 1 статьи 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ». – 2025. – № 5, ст. 403.

122. Решение Конституционного Суда Российской Федерации от 01.10.1993 № 81-р «По индивидуальным жалобам граждан о проверке конституционности правоприменительной практики отказа в рассмотрении в судебном порядке трудовых споров об увольнении, разрешенных по действовавшему до 21 июня 1990 года законодательству о труде вышестоящими в порядке подчиненности органами» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 1994. – № 6.

Определения и решения Конституционного Суда Российской Федерации

123. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23.06.2000 № 182-О «По жалобе общества с ограниченной ответственностью "Волгаойлсервис" на нарушение конституционных прав и свобод Законом Чувашской Республики "О налоге с продаж" по порядку введения его в действие» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2000. – № 6.

124. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2003 № 159-О «По запросу Арбитражного суда Владимирской области о проверке конституционности положения статьи 10

Федерального закона "О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2003. – № 5.

125. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.05.2003 № 186-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Северо-западный колхозный рынок" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 17 Закона Российской Федерации "О плате за землю", Федерального закона "Об индексации ставок земельного налога" и статьи 14 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2002 год"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

126. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2003 № 291-О «По жалобе общественного фонда "Правоборец" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 24 Федерального закона "О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год", пункта 9 статьи 80 и пункта 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2003. – № 6.

127. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 415-О «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности части первой статьи 128 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2003 год" и подпункта 16 пункта 1 приложения 20 к данному Федеральному закону"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2004. – № 3.

128. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 445-О «По жалобам граждан Горбачевой Татьяны

Яковлевны, Ильницкого Владимира Владленовича и Олленбергер Любови Александровны на нарушение их конституционных прав положениями статьи 3, части второй статьи 8 Федерального закона "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" и абзаца второго части первой статьи 9 Федерального закона "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации"» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2004. – № 3.

129. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества "Востокибэлектросетьстрой" на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2006. – № 6.

130. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2007 № 37-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Митиной Эммы Фоминичны на нарушение ее конституционных прав пунктом 6 статьи 169 Семейного кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

131. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 15.01.2008 № 294-О-П «По запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности пункта 2 статьи 333.18, подпункта 20 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса

Российской Федерации и пункта 4 статьи 16 Федерального закона "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2008. – № 4.

132. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 03.02.2010 №165-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.05.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

133. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 05.07.2011 № 879-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Котовой Евгении Викторовны на нарушение ее конституционных прав подпунктом 1 пункта 1 статьи 219 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.05.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

134. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 1487-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Худайназарова Мурата Реимназаровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 150, 153 и 195 Таможенного кодекса таможенного союза» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

135. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 № 1571-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению

жалобы общества с ограниченной ответственностью "Завод ЖБИ-2" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

136. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2013 n 1050-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы компании " Team Niinivirta AY " на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 80, пункта 1 статьи 91 и пункта 1 статьи 342 Таможенного кодекса таможенного союза» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

137. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.02.2013 № 189-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Оренбургнефть" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

138. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.12.2013 № 2059-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Саратовнефтегаз" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/>

(дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

139. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 02.04.2015 № 583-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Фамадар Картон Лимитед" на нарушение конституционных прав и свобод решением Комиссии Таможенного союза "О порядке применения освобождения от уплаты таможенных пошлин при ввозе отдельных категорий товаров на единую таможенную территорию Таможенного союза» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

140. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23.04.2015 № 821-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Масалимова Наиля Ахатовича на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 392 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

141. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.12.2015 № 2737-О-Р «По ходатайству Министерства финансов Российской Федерации об официальном разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июня 2013 года № 13-П» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2016. – № 2.

142. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.02.2016 № 403-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Сибирская энергетическая компания" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 8 статьи 75 и

подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

143. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 10.11.2016 № 2561-О «По запросу Арбитражного суда Алтайского края о проверке конституционности пункта 4.1 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации» // «Вестник Конституционного Суда РФ». – 2017. – № 3.

144. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26.10.2017 № 2462-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Торговый Дом "Эластик" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 7 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

145. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.11.2018 № 2725-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб общества с ограниченной ответственностью "АГРУПП" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 8 статьи 75, пункта 1 статьи 388 и подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» (дата обращения: 12.04.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

146. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26.11.2018 № 3054-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Группа "Илим" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172

Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.05.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

147. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.06.2019 № 1517-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы артели старателей "Урал-Норд" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 1 статьи 337 и пунктом 7 статьи 339 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

148. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2020 № 43-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дураченко Евгения Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктом 8 статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

149. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2020 № 2311-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Саратов-Холод Плюс" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской

Федерации"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

150. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 11.03.2021 № 375-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества "Олкон" на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

151. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 1733-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Матыцина Алексея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 2 и пунктом 6 части 1 статьи 4 Закона города Москвы "О транспортном налоге", а также частью 2 статьи 1 Закона города Москвы "О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона города Москвы от 9 июля 2008 года № 33 "О транспортном налоге"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

152. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 09.02.2023 № 226-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "Кировский молочный комбинат" на нарушение его конституционных прав абзацем пятым части 1 статьи 3 Закона Кировской области "О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков" и абзацем третьим пункта 2.4 Порядка заключения инвестиционного договора о предоставлении налоговой преференции» [Электронный ресурс] //

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 28.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

153. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 28.02.2023 № 232-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Октан-Маркет" и гражданина Ульянкина Евгения Викторовича на нарушение их конституционных прав статьей 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

154. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 28.09.2023 № 2236-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Лизинговая компания «КАМАЗ» на нарушение его конституционных прав частью 6 статьи 5 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

155. Информация Конституционного Суда Российской Федерации «Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)» (одобрено решением Конституционного Суда Российской Федерации от 19.10.2021) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 08.05.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

***Акты Верховного Суда Российской Федерации и
Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации***

156. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2015 г. № 28 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении судами дел об оспаривании результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимости» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

157. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

158. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

159. «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации №1 (2020)» (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10.06.2020) // «Бюллетень Верховного Суда РФ». – 2020. – № 10.

160. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.05.2011 № 145 «Обзор практики

рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» // «Вестник ВАС РФ». – 2011. – № 8.

161. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.12.2013 № 9139/13 по делу № А08-4971/2012 // «Вестник ВАС РФ». – 2014. – № 4.

162. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.01.2012 № 9608/11 по делу № А76-13763/2010-2-452 // «Вестник ВАС РФ». – 2012. – № 5.

163. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.01.2012 № 11405/11 по делу № А40-89211/10-30-762 // «Вестник ВАС РФ». – 2012. – № 5.

164. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.11.2010 № ВАС-4350/10 по делу № А46-9365/2009 // «Вестник ВАС РФ». – 2011. – № 3.

165. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.2010 № 6171/10 по делу № А71-1890/2009Г14 // «Вестник ВАС РФ». – 2011. – № 1.

166. Постановление Верховного Суда Российской Федерации от 29.04.2019 № 46-АД19-1 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/postanovlenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-29042019-n-46-ad19-1/?ysclid=mjehz6t72w664694015> (дата обращения: 22.06.2025).

167. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 02.07.2015 № 305-КГ15-1414 по делу № А40-37361/2014 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру).

URL: <https://sudact.ru/vsrf/doc/16kxJTjy7l6K/?ysclid=mjei6lsvjm886658311>
(дата обращения: 22.06.2025).

168. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.07.2015 по делу № 305-КГ15-2112, № А40-15522/2014 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру).
URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/UK6CtwTs8X5X/?ysclid=mjei8hfnyx825295586>
(дата обращения: 22.06.2025).

169. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.10.2015 № 309-КГ15-7403 по делу № А60-28009/2014 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру).
URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/EKnEIEOW0wgg/?ysclid=mjei91bm3o97612027>
(дата обращения: 22.06.2025).

170. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.02.2017 г. № 305-КГ16-14941 по делу № А40-89628/2015 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/07ZetgGQ1yY/?ysclid=mjei9vg3bt601930933>
(дата обращения: 22.06.2025).

171. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467 по делу № А32-4803/2015 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру).
URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/FcL8vd314fNW/?ysclid=mjeiaeyvy6729133319>

(дата обращения: 21.06.2025).

172. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.01.2018 № 310-КГ17-14344 по делу № А23-840/2016 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/OEPPoH7OazYO/?ysclid=mjeiat8z347106577>

(дата обращения: 22.06.2025).

173. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 по делу № А33-17038/2015 // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/r2O7rQgZqWdQ/?ysclid=mjeib7iuuy200774284>

(дата обращения: 12.08.2024).

174. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 по делу № А53-18839/2016 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/96UNAGlNcvQX/?ysclid=mjeibzsh98131126729>

(дата обращения: 22.06.2025).

175. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/uGPfNzSCH8xb/?ysclid=mjeicivgrm534918539>

(дата обращения: 22.06.2025).

176. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2019 № 305-КГ18-17303 по делу № А40-232515/2017 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL: <https://sudact.ru/vsrf/doc/lORkAJMnrJbH/?ysclid=mjeid1obk8715012118> (дата обращения: 22.06.2025).

177. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL: <https://sudact.ru/vsrf/doc/EoBr0i3KeWd4/?ysclid=mjeidg4v5i313853658> (дата обращения: 22.06.2025).

178. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.01.2020 № 303-ЭС19-11712 по делу № А51-17532/2018 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=615103> (дата обращения: 22.06.2025).

179. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 23.09.2020 № 18-КАД20-11-К4 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=641841> (дата обращения: 22.06.2025).

180. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2021 № 306-ЭС20-20307 по делу № А72-18565/2019 [Электронный ресурс] // Интернет-

ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/ksweyMJxQTll/?ysclid=mjeih8r9ca105651346>

(дата обращения: 19.06.2025).

181. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.09.2021 № 308-ЭС21-7618 по делу № А53-15494/2019 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру).

URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/Z2LmdUSm2FWO/?ysclid=mjeihpxwh8135199930>

(дата обращения: 22.06.2025).

182. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 07.10.2022 № 305-ЭС22-11287 по делу № А40-82898/2021 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL:

<https://sudact.ru/vsrf/doc/Mr0priYqswdK/?ysclid=mjeii2jrby909835782>

(дата обращения: 22.06.2025).

183. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 27.01.2025 № 305-ЭС24-17887 по делу № А40-143474/2023 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL:

<https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-27012025-n-305-es24-17887-po-delu-n-a40-1434742023/?ysclid=mjeiiqpoyk754659422>

(дата обращения: 16.06.2025).

184. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 29.01.2025 № 305-ЭС24-

17574 по делу № А40-229638/2023 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=846807#RTEDw5VCYD4532d52> (дата обращения: 16.06.2025).

185. Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 11.02.2015 № 38-АПГ14-3 «Об оставлении без изменения решения Тульского областного суда от 22.10.2014, которым отказано в удовлетворении заявления о признании недействующими положений ст. 2 Закона Тульской области от 16.07.2012 № 1785-ЗТО "О внесении изменений в Закон Тульской области "О транспортном налоге"» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

186. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 02.06.2016 № 49-АПГ16-19 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliatsionnoe-opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-02062016-n-49-apg16-19/?ysclid=mjeipcl3dh677364594> (дата обращения: 22.06.2025).

187. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 08.09.2016 № 92-АПГ16-3 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliatsionnoe-opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot->

08092016-n-92-apg16-3/?ysclid=mjeiq0gx4k992385153 (дата обращения: 22.06.2025).

188. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от 15.09.2016 № 9-АПГ16-14 «Об оставлении без изменения решения Нижегородского областного суда от 25.04.2016, которым было отказано в удовлетворении заявления о признании частично недействующими пунктов 3 и 7 постановления Правительства Нижегородской области от 19.10.2015 № 669 «О внесении изменений в некоторые постановления Правительства Нижегородской области» [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliatsionnoe-opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-15092016-n-9-apg16-14/?ysclid=mjeiq1wnl259556295> (дата обращения: 22.06.2025).

189. Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 18.01.2018 № АПЛ17-494 «Об оставлении без изменения Решения Верховного Суда Российской Федерации от 23.10.2017 № АКПИ17-819, которым было отказано в удовлетворении заявления о признании недействующим пункта 9.20 Регламента Министерства финансов Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 15.06.2012 № 82н» [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliatsionnoe-opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-18012018-n-apl17-494/?ysclid=mjeirov6sh138688620> (дата обращения: 22.06.2025).

190. Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Российской Федерации от

28.02.2018 № 4-АПГ17-40 «Об отмене решения Московского областного суда от 05.10.2017 и отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим п. 2 решения Совета депутатов городского поселения Одинцово Одинцовского муниципального района Московской области «О внесении изменений в решение Совета депутатов городского поселения Одинцово Одинцовского муниципального района Московской области от 14 ноября 2014 года № 4/4 "О земельном налоге" от 20.06.2017 № 2/46» [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/apelliatsionnoe-opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-28022018-n-4-apg17-40/?ysclid=mjeis9z1yw753550017> (дата обращения: 22.06.2025).

191. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.06.2015 по делу № 305-ЭС14-7701, А40-110786/2013 [Электронный ресурс] // Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» (СудАкт.Ру). URL: <https://sudact.ru/vsrf/doc/JfK80UCtmdV3/?ysclid=mjeit38k63860805025> (дата обращения: 22.06.2025).

192. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2016 № 437-ПЭК16 по делу № А40-138312/2014 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30092016-n-437-pek16-po-delu-n-a40-1383122014/?ysclid=mjeitwt4tm134103111> (дата обращения: 22.06.2025).

193. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2016 № 448-ПЭК16 по делу № А40-165106/2014 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL:

<https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

194. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 07.11.2018 № 305-КГ18-17641 по делу № А40-204098/2017 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-07112018-n-305-kg18-17641-po-delu-n-a40-2040982017/?ysclid=mjeiv4d1ev964083138> (дата обращения: 22.06.2025).

195. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.10.2021 № 305-ЭС21-16987 по делу № А40-54086/2020 // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-14102021-n-305-es21-16987-po-delu-n-a40-540862020/?ysclid=mjeivivmzp636094601> (дата обращения: 12.08.2024).

196. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2021 № 305-ЭС21-11708 по делу № А40-68620/2020 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12102021-n-305-es21-11708-po-delu-n-a40-686202020/?ysclid=mjeivxtuxy708568639> (дата обращения: 22.06.2025).

197. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2022 № 309-ЭС22-4685 по делу № А07-38529/2019 [Электронный ресурс] // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-16062022-n-309->

[es22-4685-po-delu-n-a07-385292019/?ysclid=mjeiwa2tgy520809914](https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-25072024-n-305-es22-4685-po-delu-n-a07-385292019/?ysclid=mjeiwa2tgy520809914) (дата обращения: 22.06.2025).

198. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.07.2024 № 305-ЭС24-8733 по делу № А40-171339/2022 // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-25072024-n-305-es24-8733-po-delu-n-a40-1713392022/?ysclid=mjeiwmq0ib32655419> (дата обращения: 19.01.2025).

199. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 26.07.2024 № 303-ЭС24-10500 по делу № А51-2493/2023 // Юридическая информационная система «Легалакт – законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-26072024-n-303-es24-10500-po-delu-n-a51-24932023/?ysclid=mjeix11m9b942085265> (дата обращения: 19.01.2025).

Судебные акты российских судов

200. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 16.08.2006 по делу № А68-1662/06-207/5 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

201. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.07.2006 по делу № А68-1649/06-200/11 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

202. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 05.10.2006 по делу № А68-АП-204/12-05 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

203. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 07.11.2006 № Ф08-5252/2006-2201А по делу № А53-735/2006-С6-27 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

204. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 05.10.2007 № Ф03-А73/07-2/3748 по делу № А73-13557/2006-19 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

205. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 17.11.2008 № Ф09-8284/08-С3 по делу № А76-2779/08 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

206. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11.06.2009 № А19-15677/08-44-Ф02-2616/09 по делу № А19-15677/08-44 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

207. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.01.2010 по делу № А19-15653/08 [Электронный

ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

208. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.03.2013 по делу № А21-5229/2012 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

209. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2014 № Ф05-8402/2014 по делу № А40-135396/13 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

210. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.12.2015 по делу № А42-1911/2015 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

211. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2018 № Ф09-8341/17 по делу № А60-3386/2017 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

212. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2018 № Ф08-3289/2018 по делу № А53-15798/2017 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

213. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.12.2018 № Ф09-7305/18 по делу № А60-8677/2018 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

214. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.10.2019 № Ф06-52898/2019 по делу № А12-8049/2019 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

215. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 01.06.2020 № Ф09-1327/20 по делу № А60-40392/2019 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

216. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020 № Ф06-62167/2020 по делу № А65-25826/2019 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

217. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.03.2021 № Ф07-1501/2021 по делу № А21-3308/2020 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 16.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

218. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2021 № Ф09-4269/21 по делу № А60-45531/2020 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL:

<https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

219. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.12.2021 № Ф09-8582/21 по делу № А60-65326/2020 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

220. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.12.2021 № Ф09-9637/21 по делу № А07-38529/2019 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

221. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.02.2022 № Ф05-35503/2021 по делу № А40-78613/2021 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

222. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.03.2022 № Ф05-1453/2022 по делу № А40-93980/2021 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.05.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

223. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 17.01.2012 № 05АП-8727/2011 по делу № А59-3791/2011) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

224. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2019 № 13АП-28770/2018 по делу № А56-13584/2018

[Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

225. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2021 № 18АП-877/2021 по делу № А76-8659/2020 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

226. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 06.02.2024 по делу № А40-114760/22-140-2144 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

III. Электронные ресурсы

227. Информация на сайте ФНС России от 22.04.2022 «ФНС России обновила раздел с письмами Службы» // Федеральная налоговая служба России [официальный сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12147707/?ysclid=mcge8ojbzb513460559 (дата обращения: 28.06.2025).

228. Информация стран-участников Содружества независимых государств о повышении налоговой определенности в государствах – участниках СНГ (2020 год) // Интернет-портал СНГ [сайт]. URL: <https://e-cis.info/cooperation/3005/91270/> (дата обращения: 22.06.2025).

229. Информация ФНС России от 09.02.2011 г. «О содержании жалобы, подаваемой в налоговый орган» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 22.06.2025). – Режим доступа: для зарегистрированных пользователей.

230. Верховный суд запретил налоговой произвольно толковать нормы НК // ООО «Правовые новости» [сайт]. URL: <https://pravo.ru/story/257214/> (дата обращения: 16.06.2025).

231. Взаимное доверие: новые методы работы налоговой службы повышают платежную дисциплину // Российская газета [официальный сайт]. URL: <https://rg.ru/2023/11/30/reg-pfo/vzaimnoe-doverie.html> (дата обращения: 25.06.2025).

232. Федеральный портал проектов нормативных правовых актов [сайт]. URL: <https://regulation.gov.ru/Regulation/npa/PublicView?npaID=157161#> (дата обращения: 22.06.2025).

233. Tax certainty and policy implementation // Организация экономического сотрудничества и развития [официальный сайт]. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/tax-certainty-and-policy-implementation.html> (дата обращения: 25.06.2025).

234. «100 % доверия и 0 % издержек»: в г. Архангельске презентован Манифест ФНС России // Федеральная налоговая служба [официальный сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn29/news/activities_fts/12313604/ (дата обращения: 25.06.2025).

Использованная литература

IV. Специальная литература на русском языке

Монографическая и учебная литература, диссертационные исследования

235. Алексеев С.С. Теория права // М. : Издательство БЕК. – 1995. – 320 с.

236. Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 // СПб. – 2015. – 277 с.

237. Арапов Н.А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве и правосудии: автореф. дисс. канд. юр. наук: 12.00.02 // СПб. – 2015. – 28 с.

238. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство [Текст]: Правовые позиции Конституц. суда РФ: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по юрид. спец. / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев // Москва : Изд. дом ФБК-ПРЕСС. – 1998. – 592 с.

239. Давыдов К.В. Административные процедуры: концепция правового регулирования: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 // Нижний Новгород. – 2020. – 655 с.

240. Дедов Д.И. Юридический метод: Научное эссе // М. : Волтерс Клувер. – 2008. – 160 с.

241. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография // М. : Статут. – 2015. – 368 с. / СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 22.06.2025).

242. Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. – 2020. – 238 с.

243. Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов прав: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. – 2020. – 33 с.

244. Ильин И.А. О сущности правосознания / Подготовка текста и вступительная статья И.Н. Смирнова // М. : «Рарогъ». – 1993. – 235 с.

245. Кокотов А.Н. Доверие. Недоверие. Право: монография // Москва : Норма : ИНФРА-М. – 2023. – 192 с / URL: <https://znanium.ru/catalog/product/2000849> (дата обращения: 26.06.2025). Режим доступа: по подписке.

246. Купрейченко А.Б. Психология доверия и недоверия. М. : Изд-во «Институт психологии РАН». – 2008. – 576 с.

247. Кутафин О.Е. Российский конституционализм // М. : Норма. – 2008. – 542 с.

248. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты: монография / И.И. Кучеров // М. : ЗАО ЮрИнфоР. – 2009. – 473 с.

249. Ориу М. Основы публичного права // М. : Издательство коммунистической академии. – 1929. – 759 с.

250. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.10 // СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 1997. – 425 с.

251. Пепеляев С.Г. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева // М. : ФБК-Пресс. – 2000. – 601 с.

252. Пепеляев С.Г. Ответственность за налоговые преступления: официальные разъяснения и профессиональный комментарий (постатейный) / В.М. Зарипов, М.Г. Кошкин, Л.В. Кравчинский и др.; под ред. С.Г. Пепеляева // М. : Юстицинформ. – 2021. – 148 с.

253. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права // Петроград: изд. юрид. кн. скл. «Право». – 1917. – 328 с.

254. Поляков А.В., Тимошина Е.В. Общая теория права // СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет. – 2017. – 468 с.

255. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. // Ин-т К. Маркса и Ф. Энгельса. Москва; Ленинград : Гос. соц. эном. изд. –1931. – 2 т.

256. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой // М. : Юриспруденция. – 2007. – 176 с.

257. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». – 2020. (дата обращения: 10.04.2025).

258. Харрис Д. (д-р философии, правовед) Право Европейской конвенции по правам человека / Д. Харрис, М. О'Бойл и К. Уорбрик; [перевод с английского языка: В.А. Власихин и др.]. 2-е изд., доп. // Москва : Развитие правовых систем. – 2017. – 1340 с.

259. Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву // Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс. – 2010. – 465 с.

260. Шевцов С.П. Метаморфозы права. Право и правовая традиция / Нац. исслед. ун-т «Высшая школа экономики» // М. : Изд. дом Высшей школы экономики. – 2014. – 408 с.

261. Эрделевский А.М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) // М. : Юристъ. – 1999. – 283 с.

262. Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... доктора юридических наук: 12.00.04 // Москва. – 2022. – 575 с.

Периодические издания и сборники статей

263. Арапов Н.А. Идея поддержания доверия субъектов права государством и ее связь с конституционным правом России // Правоведение. – 2014. №2 (313). / URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/ideya-podderzhaniya-doveriya-subektov-prava-gosudarstvom-i-ee-svyaz-s-konstitutsionnym-pravom-rossii> (дата обращения: 22.06.2025).

264. Арапов Н.А., Савиных В.А. О гарантиях правомерных интересов частных лиц в условиях полисемии права // «Вестник экономического правосудия Российской Федерации». – 2022. – № 5.

265. Афанасьев Д.В. Нюансы защиты имущества юридических лиц в Европейском суде по правам человека // Хозяйство и право. – 2011. – № 6. – С. 28 - 39

266. Барбук А. Защита законных ожиданий и прямое применение международного права // Белорусский журнал международного права и международных отношений. – 2002. – № 3 / URL: <https://evolutio.info/ru/journal-menu/2002-3/2002-3-barbuk> (дата обращения: 02.04.2025).

267. Бланкенагель А. Только законодатель вправе вводить ограничения // Налоговед. – 2013. – № 7. – С. 50 / URL: <https://e.nalogoved.ru/315330> (дата обращения: 22.06.2025).

268. Блохин П.Д. Принцип защиты доверия и доктрина законных ожиданий в налоговом праве (окончание) // Налоговед. – 2024. – № 8 (248). С. 23 - 32 / URL: <https://publications.hse.ru/articles/960922550?ysclid=ma777g73gu168206530> (дата обращения: 02.05.2025).

269. Варламова Н.В. Принцип правовой определенности как выражение социального назначения права // Определенность и неопределенность права как парные категории: проблемы теории и практики: Материалы XII международной научно-практической конференции: в 3-х частях. Том Часть I // М. : РГУП. – 2018. – т. 1. – Часть I. – С. 162 - 170.

270. Габышев С.А., Муталиева А.А. Как налоговое регулирование влияет на инвестиционный климат страны // Международный научный журнал «Вестник науки». – 2024. – № 11 (80). – Том 3. – С. 305 - 310.

271. Гаджиев Г.А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. качество законов с российской точки зрения [Электронный ресурс] // СКО. – 2012. – № 4 (89) / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-pravovoy-opredelennosti-i-rol-sudov-v-ego-obespechenii-kachestvo-zakonov-s-rossiyskoy-tochki-zreniya> (дата обращения: 04.04.2024).

272. Голещихин В.С. Системные дефекты федерального законодательства // Государственная власть и местное самоуправление. – 2021. – № 10. – С. 47 – 51/

273. Городилов М.А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 3. – С. 10 - 19.

274. Демяненко А.Н. Доверие как мотив правового поведения // Мировой судья. – 2010. – №3. – С. 5-10.

275. Егоров С.Н. Аксиоматические основы теории права // Санкт-Петербург : Лексикон. – 2001. – 271 с.

276. Еремян В.В., Еремян Э.В. Кризис «западной» модели либеральной демократии как фактор регресса и деградации общественных отношений (часть II) // Правовая политика и правовая жизнь. – 2024. – № 3. DOI: 10.24412/1608-8794-2024-3-227-259 / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/krizis-zapadnoy-modeli-liberalnoy-demokratii-kak-faktor-regressa-i-degradatsii-obschestvennyh-otnosheniy-chast-ii> (дата обращения: 22.06.2025).

277. Запольский С.В. Административный процесс как основа реализации компетенции органов исполнительной власти // Мониторинг правоприменения. – 2024. – № 2 (51). – С. 9 - 15.

278. Запольский С.В. Налогообложение как правовая категория: информационный и финансово-правовой аспект // Мониторинг правоприменения. – 2024. – № 4 (53). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-pravovaya-kategoriya-informatsionnyy-i-finansovo-pravovoy-aspekt> (дата обращения: 22.06.2025).

279. Зеленцов А.Б., Немытина М.В. Публичные интересы и производные от них юридические конструкции // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. – 2018. – Т. 22. – № 4. – С. 425 - 462.

280. Зеленцов, А.Б., Ястребов О.А. Концепция публичной администрации в современном административном праве (сравнительно-правовое исследование) // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. – Т. 10. Вып. 4. – С. 626 - 654. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu14.2019.402>.

281. Зорькин В.Д. Проблемы конституционно-правового развития России (к 20-летию Конституции Российской Федерации) // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. – 2014. – № 1 / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problems-konstitutsionno-pravovogo-razvitiya-rossii-k-20-letiyu-konstitutsii-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 22.06.2025).

282. Игнатьева Е.Ю. Современные тенденции регулирования правоотношений в сфере налогообложения // Образование и право. – 2023. – № 6 / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-tendentsii-regulirovaniya-pravootnosheniy-v-sfere-nalogooblozheniya> (дата обращения: 25.06.2025).

283. Изотов А.В. Эстоппель в налоговом праве: непоследовательное поведение публичного субъекта и защита правомерных ожиданий налогоплательщика // «Финансовое право». – 2025. – № 2. DOI: 10.18572/1813-1220-2025-2-20-23.

284. Ильиных С.А. Налоговая культура как условие налогового комплаенса // Известия вузов. Социология. Экономика. Политика. – 2024. – № 4 / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-kultura-kak-uslovie-nalogovogo-komplaensa> (дата обращения: 25.06.2025).

285. Китаев Е. «Обратили в камень: кассационная инстанция встала на сторону налоговой службы в споре с недропользователями» // Российская газета. – 24 июня 2021 г. – № 138 (8489)

286. Козырин А.Н. Взаимодействие общества и государства в сфере публичных финансов // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. – № 2 (39). – 2002. – С. 94 - 104.

287. Козырин А.Н. Налоговое законодательство государств ЕАЭС и цифровизация налогового администрирования / Козырин А.Н., Ялбулганов А.А. // Закон. – 2021. – № 4. – С. 60 - 66.

288. Козырин А.Н. Пеня по российскому налоговому праву: способ обеспечения исполнения налоговой обязанности или мера ответственности за нарушение налоговых правил? // «Закон». – 2018. – № 7. – С. 148 - 159.

289. Комарова В.В. Доверие как правовая категория: конституционные аспекты // Образование и право. – 2023. – №11 / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/doverie-kak-pravovaya-kategoriya-konstitutsionnye-aspekty> (дата обращения: 22.06.2025).

290. Комарова В.В. Конституционно-правовая доктрина «доверие» в научной школе российского конституционализма // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. – 2022. – № 6 (94) / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionno-pravovaya-doktrina-doverie-v-nauchnoy-shkole-rossiyskogo-konstitutsionalizma> (дата обращения: 22.06.2025).

291. Кондрашев А.А. О правовых и «неправовых» законах: критерии отграничения и российская правовая реальность // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 11. – С. 3 - 8.

292. Кукушкин Д.С. Генезис принципа добросовестности в налоговом праве // Финансовое право. – № 8. – 2022.

293. Кукушкин Д.С. Принцип добросовестности налогового администрирования. Сравнительно-правовой анализ концепций России и ОЭСР // Налоги № 01/2025. DOI: 10.18572/1999-4796-2025-1-40-43 / URL: <https://lawinfo.ru/articles/9492/princip-dobrosovestnosti-nalogovogo-administrirovaniya-sravnitelno-pravovoi-analiz-koncepcii-rossii-i-oesr> (дата обращения: 25.06.2025).

294. Левшукова О.А., Волкодав З.В., Нагой Д.Б., Булатникова А.В. Изменение в налоговом законодательстве: последствия для бизнеса и налогоплательщиков // Естественно-гуманитарные исследования. – 2024. – № 3 (53). – С. 436 - 439.

295. Леднева Ю.В. «Стабилизационная оговорка» в налоговом праве // Финансовое право. – 2020. – № 6. – С. 18-22.

296. Лютова О.И. Тенденции развития правового регулирования уплаты налога в условиях цифровизации экономики // Теоретическая и прикладная юриспруденция. – 2024 (2). – С. 55 - 61. DOI: <https://doi.org/10.22394/2686-7834-2024-2-55-61>.

297. Макаренко Д.Г. Принцип доверия как детерминанта эффективного правового регулирования общественных отношений: правовое обеспечение // Мониторинг правоприменения. – 2017. – № 4 (25) / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-doveriya-kak-determinanta-effektivnogo-pravovogo-regulirovaniya-obshchestvennyh-otnosheniy> (дата обращения: 04.04.2025).

298. Мингалимова М.Ф. Актуальные вопросы возмещения вреда, причиненного преступлением, при назначении наказания // Уголовное право. – 2018. – №3. – С. 78 - 85.

299. Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // Финансовое право. – 2007. – № 10.

300. Нарутто С.В., Никитина А.В. Конституционный принцип доверия в современном российском обществе // Конституционное и муниципальное право. – 2022. – № 7. – С. 13 - 18. DOI: 10.18572/1812-3767-2022-7-13-18.

301. Ногина О.А. Деформация законодательной конструкции объекта по налогу на имущество организаций посредством подзаконного регулирования правил бухгалтерского учета // Финансовое право. – 2021. – № 10. – С. 20 - 29. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-10-20-29.

302. Пепеляев С.Г. Починить принтер // Налоговед. – 2016. – № 9. – С. 4 - 6.

303. Писенко К.А. Налогово-правовые аспекты стимулирования и реализации проектов государственно-частного партнерства // «Финансовое право». – 2019. – № 5. – С. 19 - 22.

304. Попова Е.О., Станкевич Е.Г. Налоговые меры по повышению привлекательности белорусской экономики // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 82 / URL: <https://e.nalogoved.ru/650670> (дата обращения: 22.06.2025).

305. Пресняков М.В. Принцип поддержания доверия к закону и защита «законных ожиданий» // Вестник Московского университета. Серия 21. Управление (государство и общество). – 2021. – № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsip-podderzhaniya-doveriya-k-zakonu-i-zaschita-zakonnyh-ozhidaniy> (дата обращения: 22.06.2025).

306. Прошунин М.М. Налоговые льготы для инвестирования в высокотехнологичные компании-стартапы: налогово-правовые вопросы // «Финансовое право». – 2019. – № 6. – С. 29 - 32.

307. Разгулин С.В. Разъяснения налогового законодательства: вопросы применения // Налоговед. – № 3. – 2024. – С. 53 - 65.

308. Семитко А.П. Человек и власть: принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Российский человек и власть в контексте радикальных изменений в современном мире: материалы XXI российской научно-практической конференции (с международным участием). Екатеринбург, 12-13 апреля 2019 года // Екатеринбург: Изд-во: АНО ВО «Гуманитарный университет». – 2019. – С. 199 - 212.

309. Соловьева Е., Кузнецова Н. Российский аналог Pillar 2: какие грядут изменения // Газета «Экономика и жизнь». Бухгалтерское приложение «ЭЖ-Бухгалтер». – № 20 (10084). – 2025 / URL: <https://www.eg-online.ru/article/497852/> (дата обращения: 22.06.2025).

310. Стариков Ю.Н. Административное право как средство разрушения «синдрома бесправия» в современном правовом государстве // Журнал российского права. – 2005. – № 4. – С. 29 - 45.

311. Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. – 2008. – № 6 (45). – С. 32 - 35.

312. Уманская В.П. Баланс публичных и частных интересов в государственном управлении // Федерализм. – 2017. – № 1. – С. 93-104. DOI: <https://doi.org/10.21686/2073-1051-2017-1-93-104>.

313. Уманская В.П., Туманова Е.М. Природа административного барьера как управленческого решения // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. – 2024. – № 5 (117) / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priroda-administrativnogo-bariera-kak-upravlencheskogo-resheniya> (дата обращения: 22.06.2025).

314. Усенков И.А. Правовая политика как фактор стабильности законодательства на примере законодательства о налогах и сборах // *Advances in Law Studies*. – 2022. – № 2. – С. 16 - 20. DOI: <https://doi.org/10.29039/2409-5087-2022-10-2-16-20> (дата обращения: 25.06.2025).

315. Хаванова И.А. «Ретроактивный выбор» законодателя для налоговых схем // *Налоговед.* – № 1. – 2017. / URL: <https://e.nalogoved.ru/525245> (дата обращения: 22.06.2025).

316. Хаванова И.А. Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права // «*Финансовое право*». – 2017. – № 3.

317. Хохлова А.Д. Государственное управление и отраслевые политики в XXI веке: политико-правовой анализ / Гришин О.Е., Давыдов В.Н., Попов С.И., Авцинова Г.И., Алексеев С.В., Агоннуде Б.В.Ф., Бочанов М.А., Бурда М.А., Глебов В.А., Гришин В.О., Иванова Е.А., Комиссаренко А.В., Нестерчук О.А., Сковиков А.К., Хохлова А.Д. // Москва. – 2024. – 2013 с.

318. Хохлова А.Д. Рецепция международных принципов налогообложения в России в контексте примата национальных интересов // *Материалы Международной научно-практической конференции «Глобализация и публичное право»*. Российский университет дружбы народов. – Москва, 2020. – С. 207 - 215.

319. Хохлова А.Д. Способы противодействия получению необоснованной налоговой выгоды в США и России: оценка эффективности // *Глобализация и публичное право. материалы Международной научно-практической конференции*. Российский университет дружбы народов. – 2019. – С. 233 - 240.

320. Чепурнова Н.М. Принципы правового государства через призму обязанностей личности, общества и государства // *Вестник*

Московского университета МВД России. – 2024. – № 2. – С. 197 - 201.
DOI: <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-2-197-201>.

321. Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. – 2019. – Т. 63. – № 1. С. 181 - 191.

322. Шатохин А.Ю. Предписание органа государственного пожарного надзора об устранении выявленных нарушений: неочевидная подведомственность при обжаловании // Административное право и процесс. – 2019. – № 2. – С. 70 - 73.

323. Штольц Я. Следование разъяснениям ФНС спасет от штрафа? // Практическая бухгалтерия. – 2018. – № 12. – С. 58 - 61.

324. Эбзеев Б.С. Предмет конституционного права: историчность содержания и тенденции развития // Государство и право. – 2019. – № 7. – С. 54 - 67.

325. Ядрихинский С.А. Доктрина законных ожиданий в налоговых отношениях // Российский журнал правовых исследований. – 2018. – Т. 5. – № 4 (17). – С. 76-84. DOI: 10.17816/RJLS18447.

V. Специальная литература на иностранных языках

Монографическая и учебная литература, диссертационные исследования

326. Craig P. Administrative Law (7th edn) // Sweet and Maxwell. – 2012. – 980 p.

327. De Smith S. Alexander, Jeffrey Lionel Jowell, and Harry Kenneth Woolf. Judicial Review of Administrative Action. 5th ed. // London: Sweet and Maxwell. – 1995. – 1130 p.

328. De Smith, S. A. (Stanley A.), Woolf, H., Jowell, J. L., Le Sueur, A. P. (Andrew P.), Donnelly, C. M. (Catherine M., & De Smith, S. A. (Stanley

A.). De Smith's judicial review (6th ed.) // Sweet & Maxwell. – 2007. – 1098 p.

329. Fuller Lon L. The Morality of Law // Yale University Press. – 1964. – 273 p.

330. Künnecke M. Tradition and Change in Administrative Law. An Anglo-German Comparison // Berlin, Heidelberg, New York. – 2007. – 273 p.

331. Richelle I. Belgium, in: Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (eds.): Procedural Rules In Tax Law In the Context of European Union and Domestic Law // Oxford: Kluwer Law International. – 2010. – 700 p.

332. Seely A. Retrospective taxation // Briefing Paper. – № 4369. – 2020. – 51 p. / URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/Sn04369/Sn04369.pdf> (дата обращения: 22.06.2025).

333. Tridimas T. The General Principles of EU Law // Oxford: Oxford University Press. – 2007. – 591 p.

Периодические издания и сборники статей

334. Ahmed F., Perry A. The coherence of the doctrine of Legitimate Expectations. The Cambridge Law Journal. – 2014. – n. 73. – Pp. 61 - 85. DOI: 10.1017/S0008197314000026.

335. Avis W. Linkages between taxation and stability // GSDRC Helpdesk Research Report 1346. – 2016. – Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.

336. Barak Erez D. The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests. European Public Law. – 2005. – 11. DOI: 10.54648/EURO2005045.

337. Brown C. The Protection of Legitimate Expectations As A 'General Principle of Law': Some Preliminary Thoughts // Transnational Dispute Management. – 2009. – Vol. 6. – n. 1.

338. Daly P. A Pluralist Account of Deference and Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK : Hart Publishing. – 2017. – Pp. 101 - 120.

339. Daly P. A Pluralist Account of Deference and Legitimate Expectations: Pluralism in Action // Вопросы административного права: официальный сайт Пола Дейли / URL: <https://www.administrativelawmatters.com/blog/2015/10/23/a-pluralist-account-of-deference-and-legitimate-expectations-pluralism-in-action/> (дата обращения: 26.06.2025).

340. Daly S. Legitimate expectations and HMRC advice // The Cambridge Law Journal. – 2018. – 77 (2). – Pp. 265 - 268. DOI:10.1017/S0008197318000533/

341. Etel L. Can General Tax Law Be Stable? // Krytyka Prawa. Vol. – 12. – 2020. – Pp. 22 - 34.

342. Forestini R. Les accords avec l'administration fiscale // Bruxelles: Larcier Group. – 2003. – Vol. 40.

343. Forsyth C.F. The Provenance and Protection of Legitimate Expectations // The Cambridge Law Journal, 1988. – n. 47(2). – pp. 238 - 260. doi:10.1017/S000819730011801X.

344. Fukuyama F. Trust: Social Virtues and the Creation of Prosperity. – N.Y.: Free Press. – 1995. – 457 p.

345. Gribnau H. Legal Certainty: A Matter of Principle // Retroactivity of Tax Legislation. – 2013. – May / URL: <http://ssrn.com/abstract=2447386> (дата обращения: 22.06.2025).

346. Groves M.N. Substantive Legitimate Expectations in Australian Administrative Law // Melbourne University Law Review. – 2008. – Vol. 32. – № 2. – Pp. 470 - 523.

347. Howse R. Freezing Government Policy: Stabilization Clauses in Investment Contracts // International Institute for Sustainable Development (IISD). Investment Treaty news. – 2011. URL: <https://www.iisd.org/itn/2011/04/04/freezing-government-policy-stabilization-clauses-in-investment-contracts-2/> (дата обращения: 22.06.2025).

348. Laws J. In a letter to Professor Forsyth, quoted at [1988] CLJ 238, 241 // The common law and Europe / The Hamlyn lectures. – 2013 / Cambridge University Press in Spring 2014 / URL: <http://www.nottingham.ac.uk/hrlc/documents/specialevents/laws-lj-speech-hamlyn-lecture-2013.pdf> (дата обращения: 30.10.2024).

349. Levis D., Weigert A. J. Social atomism, holism, and trust //The sociological quarterly. 1985. V. 26. № 4. P. 455 - 471.

350. Mak V. Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism // Tilburg Private Law Working Paper Series. – 2013. – no. 015/2013. URL: <http://ssrn.com/abstract=2302562> (дата обращения: 21.06.2025).

351. McDonell P. The Doctrine of Clarifications // 119 MICH. L. REV. – 797 – 2021. – Pp. 798 - 828 [сайт] / URL: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7252&context=mlr> (дата обращения: 04.04.2024).

352. Morawski W. The Tax Rulings – the Conflict Between the Principle of Legality and the Principle of Legitimate Expectations // XVI International Scientific Conference «The Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Social Interest». – Vilnius, 21-22 September 2017 / URL: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/handle/11320/6958> (дата обращения: 14.10.2024).

353. Peeters B. La relation entre le principe de sécurité juridique et le principe de l'égalité: un processus d'Echternach? // Официальный сайт юридической фирмы «Tiberghien». – 2009. URL: www.tiberghien.com (дата обращения: 22.06.2025).

354. Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Rulings System? // Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. – Vol. 4. – 2002. – 573 p.

355. Sorensen R. How Vagueness Makes Judges Lie // Vagueness and Law. – Oxford. – 2016.

356. Sorensen R. How Vagueness Makes Judges Lie: Philosophical and Legal Perspectives. // Vagueness and Law. – 2016. – Pp. 297 - 317. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780198782889.003.0015.

357. Supriyati, & Hapsari, Indah & nahumury, Joicenda. The influence of trust in the government, perceived fairness, and tax morale on taxpayer compliance: Implications for budget formation // Public and Municipal Finance. – 2024. – n. 13 (2). – Pp. 129 - 139. DOI: 10.21511/pmf.13(2).2024.11.

358. Tate P. The coherence of «Legitimate Expectations» and the Foundation of Natural Justice // Monash University Law Review. – 1988. – Vol. 14. – 68 p.

359. Thomas R. Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law // Oxford Portland, Oregon: Hart Publishing. – 2000. – 129 p.

360. Usher J. The Influence of National Concepts on Decisions of the European Court // European Law Review. – 1976. – n. 28. – 363 p.

361. Vanhulle V. The Belgian Advance Ruling Procedure: Recent Experience and Greater Efficiency and Flexibility from 2015 // European Taxation. – n. 3. – 2015. – Pp. 117 - 121.

362. Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK: Hart Publishing. – 2017. – 365 p.

363. Watson J. Clarity and Ambiguity: A new Approach to the Test of Legitimacy in the Law of Legitimate Expectations // Legal Studies. – 2010. – n. 30. – Pp. 633 - 652. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1748-121X.2010.00177.x>.

364. White M.J. Why are Taxes so Complex and Who Benefits? // Tax note. – 1990. – Vol. 47. – 30 p.

365. Wright D. Rethinking the Doctrine of Legitimate Expectations in Canadian Administrative Law // Osgoode Hall Law Journal. – 1997. – № 35.1. – Pp. 139-194 / DOI: <https://doi.org/10.60082/2817-5069.1614>.

366. Zahidul I. Legitimate expectation: understanding how a view turned to a principle // Bangladesh Journal of Law. – Vol. 9. – Pp. 69 - 84.

VI. Электронные ресурсы

367. Авиакомпании просят Верховный суд обратиться в КС // Для решения вопроса о полномочиях главы ВС и его заместителей по передаче дел на пересмотр // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL:

https://zakon.ru/discussion/2016/4/20/aviakompanii_prosyat_verhovnyj_sud_obratitsya_v_ks_dlya_resheniya_voprosa_o_polnomochiyah_glavy_vs_
(дата обращения: 22.06.2025).

368. Артюх А.А. Голодному Левиафану можно все и даже больше // Конституционный Суд защитит бедное дитя от недовольных граждан // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2017/07/24/golodnomu_leviafanu_mozhno_vse_i_dazh

e_bolshe_-_konstitucionnyj_sud_zaschitit_bednoe_ditya_ot_nedovo (дата обращения: 22.06.2025).

369. Артюх А.А. СК по ЭС ВС РФ рассмотрит дела об убытках авиакомпаний от неконституционного закона // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2016/04/14/sk_po_es_vs_rf_rassmotrit_dela_ob_ubytka_h_ot_nekonstitucionnogo_zakona (дата обращения: 22.06.2025).

370. Артюх А.А. Стучащему да откроют: инструкция о том, как взять ВС РФ измором и добиться своего // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2016/03/13/stuchaschemu_da_otkroyut_instrukciya_o_t_om_kak_vzyat_vs_rf_izmorom_i_dobitsya_svoego (дата обращения: 22.06.2025).

371. Артюх А.А. Что дозволено Юпитеру... // Как государству нарушить права, признаться в этом и открыто отказаться отвечать за свои ошибки при помощи ВС и КС РФ // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2016/04/08/что_dozvoleno_yupiteru%E2%80%A6_kak_gosudarstvu_narushit_prava_priznatsya_v_etom_i_otkryto_otkazatsya_ot_ve_42844 (дата обращения: 22.06.2025).

372. Артюх А.А. Гражданский или налоговый? Какая разница, если бюджету надо кушать (ответ Конституционного Суда) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2017/04/10/grazhdanskij_ili_nalogovyj_kakaya_raznica_esli_byudzhetu_nado_kushat_otvet_konstitucionnogo_suda (дата обращения: 24.05.2025).

373. Брызгалин А. «Бизнес попросил защиты при «неформальных» встречах с налоговыми органами», 18.11.2021 // Персональный блог

Аркадия Брызгалина [сайт]. URL: https://www.nalog-briz.ru/2021/11/blog-post_18.html#_ftn3 (дата обращения: 22.06.2025).

374. Брызгалин А. Заключение специалистов «Налоги и финансовое право» в Конституционный Суд РФ по поводу правовой природы современных страховых взносов // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2013/05/20/zaklyuchenie_specialistov__nalogi_i_finansovoe_pravo_v_konstitucionnyj_sud_rf_po_povodu_pravovoj_pri (дата обращения: 22.06.2025).

375. Брызгалин А. НДС и добыча щебня: как без изменения закона в одночасье изменилась практика налогообложения целой отрасли // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2021/11/02/ndpi_i_dobycha_schebnya_kak_bez_izmeneniya_zakona_v_odnochase_izmenilas_praktika_nalogooblozheniya_s (дата обращения: 22.06.2025).

376. Виноградов Д. Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона (доклад в рамках XXI научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации») // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoj_sily_utochnyayuschim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftn11 (дата обращения: 12.05.2025).

377. Воинов В. Использование пояснительных записок к законопроектам при выявлении смысла налоговых норм (по мотивам Определения КС РФ от 26.04.2021 № 652-О) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2022/04/27/ispolzovanie_poyasnitelnyh_zapisok_k_zakonoproektam_pri_vyyavlenii_smysla_nalogovyh_norm_po_motivam_ (дата обращения: 19.06.2025).

378. Китаев Е., Швабауэр Н. Доначисление НДС довели щебеночный карьер на Урале до банкротства // Российская газета - Экономика УРФО: №235(8586). 2021. URL: <https://rg.ru/2021/10/13/reg-urfo/donachislenie-ndpi-dovelo-shchebenochnyj-karer-na-urale-do-bankrotstva.html?ysclid=mhly7scg64748090508> (дата обращения: 24.05.2025).

379. Мимо цели: что не так с российской налоговой политикой? / Материал от 28.11.2019 г. // Группа аудиторских компаний «Кепт» [официальный сайт]. URL: <https://mustread.kept.ru/articles/taxes-and-law/mimo-tseli-chto-ne-tak-s-rossiyskoy-nalogovoy-politikoy/> (дата обращения: 22.06.2025).

380. «Нахлобучили нас»: В правительстве хотят заставить металлургов вернуть в бюджет 100 миллиардов / Из интервью Первого вице-премьера Андрея Белоусова // Газета «Комсомольская правда» [сайт]. URL: <https://www.kp.ru/daily/27284/4421576/> (дата обращения: 22.06.2025).

381. НДС на щебень может привести к банкротству // Уполномоченный по защите прав предпринимателей в Челябинской области [сайт]. URL: <https://ombudsmanbiz.gov74.ru/ombudsmanbiz/view/news.htm?id=10702208&ysclid=mckxsa9gp6892120742> (дата обращения: 22.06.2025).

382. Обзор изменений законодательства: Российская версия Pillar 2: основные положения и риски для бизнеса / Материал от 04.06.2025 // Аудиторско-консалтинговая группа компаний «Unicon» [официальный сайт]. URL: https://www.unicon.ru/insights/obzor-izmenenii-zakonodatelstva/Russian_version_of_Pillar_2_key_provisions_and_risks_for_business/?ysclid=mdbny7a8gi960663648 (дата обращения: 22.06.2025).

383. Палатин А.В. Добросовестность налогового администрирования // Палата адвокатов Нижегородской области

[официальный сайт]. URL: <https://apno.ru/press-tsentr/publikatsii/46865-dobrosovestnost-nalogovogo-administrirovaniya> (дата обращения: 25.06.2025).

384. Савсерис С.В. Верховный Суд открывает новые горизонты // Закон.ру. [электронный ресурс]. URL: https://zakon.ru/blog/2021/10/27/verhovnyj_sud_otkryvaet_novye_gorizonty (дата обращения: 19.08.2024)

385. Страховым взносам не дали обратной силы // КС признал их публичными платежами // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/discussion/2013/06/17/straxovym_vznosam_ne_dali_obratno_j_sily_ks_priznal_ix_publichnyimi_platezhami (дата обращения: 22.06.2025).

386. «Уполномоченный по защите прав предпринимателей в Челябинской области прокомментировал решение кассационного суда не в пользу недропользователей», 24.06.2021 [электронный ресурс]. URL: <https://slagaemye.ru/2021/06/upolnomochennyj-po-zashhite-prav-predprinimatelej-v-chelyabinskoj-oblasti-prokommentiroval-reshenie-kassacionnogo-suda-ne-v-polzu-nedropolzovatelej/> (дата обращения: 22.06.2025).

387. Черепанов С. Конституционные споры о применении кадастровой стоимости имущества для целей налогообложения: практика двойных стандартов (на основе определения Конституционного Суда РФ от 30.01.2024 № 8-О-Р) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2024/04/05/konstitucionnye_spory_o_primenenii_kadastrovoj_stoimosti_imuschestva_dlya_celej_nalogooblozheniya_pr (дата обращения: 24.05.2025).

388. Черепанов С. Стадия исполнения решений КС РФ по налоговым спорам: проблемы и возможные направления регулирования (на основе практики применения в 2019-2020 гг. Постановления КС РФ от 15.02.2019 № 10-П) (Доклад на конференции "Налоговое право в решениях Конституционного суда РФ", 20 - 28 апреля 2021 г.) // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2021/04/18/stadiya_ispolneniya_reshenij_ks_rf_po_nalogovym_sporam_problemy_i_vozmozhnye_napravleniya_regulirova#_ftnref5 (дата обращения: 08.06.2025).

389. Шаповалов С. Про законодательный брак налоговых законов и смелость // ООО «Издательская группа «Закон» [сайт]. URL: https://zakon.ru/blog/2013/06/17/pro_zakonodatelnyj_brak_nalogovykh_zakonov_i_smelost (дата обращения: 22.06.2025).

390. Telegram-канал Д. Г. Антонова «Российское налогообложение». URL: <https://t.me/taxlawinrussia/368> (дата обращения: 15.04.2025).