

**Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ДРУЖБЫ НАРОДОВ
ИМЕНИ ПАТРИСА ЛУМУМБЫ»**

На правах рукописи

НАДТОЧИЙ МИХАИЛ ДМИТРИЕВИЧ

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

5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
кандидат юридических наук, доцент
Макарчук Злата Владимировна

Москва, 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ РУЛИНГОВ	24
§ 1.1. Концептуальные подходы к пониманию налогового рулинга в России и странах англосаксонской правовой семьи	24
§ 1.2. Налоговый рулинг как юридическая конструкция	62
§ 1.3. Договорные элементы в правовой природе налоговых рулингов.	101
ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НАЛОГОВЫХ РУЛИНГОВ В ИНДИИ, ЮАР И АВСТРАЛИИ	135
§ 2.1. Частные рулинги: понятие, элементы и функции	135
§ 2.2. Публичные рулинги: специфика юридической природы и общая характеристика базовых элементов	177
§ 2.3. Гибридные рулинги: понятие, содержание, перспективы применения ...	202
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	233
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	235
ПРИЛОЖЕНИЕ А.....	262
ПРИЛОЖЕНИЕ Б.....	263

ВВЕДЕНИЕ

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

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

Особую значимость приобретает компаративное исследование института налоговых рулингов в национальных правовых системах Индии, ЮАР и Австралии. Выбор данных стран для анализа обусловлен следующими факторами. Во-первых, несмотря на дискуссии о принадлежности Индии и ЮАР к смешанной правовой семье, в сфере налогового права все три государства демонстрируют ключевые черты англосаксонской правовой традиции: прецедент как источник права, доктрина *stare decisis* и отсутствие единой налоговой кодификации, что позволяет выявить общие закономерности развития института налоговых рулингов в рамках одной правовой традиции. Во-вторых, налоговые системы указанных

государств характеризуются высоким уровнем формализации и процедурной регламентации института налоговых рулингов, что обеспечивает репрезентативность исследовательского материала. В-третьих, ЮАР, Австралия и Индия реализуют различные модели налоговых рулингов: от классической модели в Индии до инновационных гибридных форм в Австралии и ЮАР, что позволяет провести комплексный сравнительный анализ и выявить наиболее эффективные правовые решения. Наконец, эти страны — представители БРИКС (Индия, ЮАР) и развитых экономик (Австралия) демонстрируют различные подходы к использованию налоговых рулингов как инструмента привлечения иностранных инвестиций и обеспечения стабильности налоговой системы, что имеет особую ценность для совершенствования российской правовой модели.

Степень разработанности темы. В разное время к тематике налоговых рулингов обращались такие ученые, как К. Романо (C. Romano)¹, Р. Бартес (R. Bartes)², Э. Сойэр (A. Sawyer)^{3,4}, Т. Слэйтер (A.H. Slater)⁵, П.А. Харрис (P.A. Harris)⁶, Дж. Фитцджеральд (J. Fitzgerald)⁷, К. Лоуки (Q. Lowcay)⁸, У. Мэпп (W. Mapp)⁹, М. Диллер (M. Diller)¹⁰, П. Кортбуш (P. Kortebusch)¹¹, Х. Пидж (H. Pijl)¹², В. Халлен

¹ Romano, C. A. Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system? // Intern. bureau of fiscal documentation, Acad. Council, 2002. – 544 p.

² Bartes, R. Legal institute of advance tax rulings // Białostockie Studia Prawnicze (Uniwersytet W Białymstoku). – 2019. – Том 24, № 3. – P. 157-164.

³ Sawyer, A. An International Comparison of Binding Rulings Regimes: A Report for the Adjudication and Rulings Division of the Inland Revenue Department. – Wellington: Inland Revenue Department, 2001. – 235 p.

⁴ Sawyer, A. Binding rulings in New Zealand: An assessment of the first ten years // Canterbury Law Review. – 2006. – Vol. 12. – P. 273-302.

⁵ Sawyer, A. Comparing New Zealand's Private Rulings System and its Features with a Selection of International Private Rulings Systems – What is there in Common? // Journal of Australian Taxation. – 2002. – Vol. 5. – P. 440-465.

⁶ Slater, A. H. What's the Matter with Future Tax Rulings? // The CCH Journal of Australian Taxation. – 1992. – June/July, № 7.

⁷ Fitzgerald, J. Private Binding Rulings with Self Assessment // University of Wollongong, Faculty of Business – Accounting & Finance Working Papers. – 1993. 7 p.

⁸ Lowcay, Q. The Binding Rulings Regime: An Introduction to a Useful Planning Tool and a Brief Comparison with the Australian Model // Current Taxation. – 1995. – Vol. 39. – P. 61.

⁹ Mapp, W. Binding Rulings // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 1996. – Vol. 2. – P. 139-144.

¹⁰ Diller, M., Kortebusch P., Schneider G., Sureth C. Boon or bane of advance tax rulings as a measure to mitigate tax uncertainty and foster investment [Электронный ресурс] // Arqus Discussion Paper. – Berlin: Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), 2015. – № 187. – Режим доступа: <http://hdl.handle.net/10419/109954> (дата обращения: 11.05.2024).

¹¹ Там же.

¹² Pijl, H., Hahlen W. The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands // Bulletin for International Fiscal Documentation. – 2001. – № 55(12). – P. 614-629.

(W. Nahlen)¹³, К. Вержеггерс (C. Waerzeggers)¹⁴, Ч. Хиллиер (C. Hillier)¹⁵, П. Ковач (P. Kováč)¹⁶, Х. Бай (H. Bay)¹⁷, Б. Аларье (B. Alarie)¹⁸ и Г. Уикс (G. Weeks)¹⁹.

В отношении австралийской модели налоговых рулингов значительный научный вклад внесли работы Д. Бентли (D. Bentley)²⁰, предложившего в 1997 году концепцию реформирования австралийской системы рулингов, Д. Сколаро (D. Scolaro)²¹, которая в 2006 году подняла фундаментальный вопрос о правовой природе налоговых рулингов, а также С. Джеймса (S. James)²², Э. Сойэра (A. Sawyer)²³ и И. Валщутски (I. Wallschutzky)²⁴, Т. Шермана (T. Sherman)²⁵.

Исследование индийской системы налоговых рулингов связано с работами таких ученых, как Дж.Б. Рангари (J.B. Rangari)²⁶, С. Ниведха (S. Nivedha)²⁷, А. Пал (A. Pal)²⁸, П.К. Махаджан (P.K. Mahajan)²⁹, Р. Фейншрейбер (R. Feinschreiber)³⁰ и М. Кент (M. Kent)³¹.

¹³ Там же.

¹⁴ *Waerzeggers, C. J., Hillier C. Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime // Tax Law Technical Note. – 2016. – № 2016(002). – A001. DOI: 10.5089/9781513511610.008.A001*

¹⁵ Там же.

¹⁶ *Kovac, P., Jovanovic T. Ensuring tax stability through advance rulings in (Slovene) practice // Economic and Social Development /Book of Proceedings. – 2017. – P. 337-347.*

¹⁷ *Bay, H. Advance Ruling Practice in Turkish Tax Law and Its Outcomes // Recent Researches on Social Sciences. – 2018. – P. 487-493.*

¹⁸ *Alarie, B., Datt K. H., Sawyer A. J., Weeks G. Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 2014. – Vol. 20, № 4. – P. 362-389.*

¹⁹ Там же.

²⁰ *Bentley, D. A Proposal for Reform of the Australian Rulings System // Australian Tax Review. – 1997. – Vol. 26. – P. 57.*

²¹ *Scolaro, D. Tax Rulings: Opinion or Law? The Need for an Independent 'Rule-Maker' // Revenue Law Journal. – 2006. – Vol. 16, № 1, ст. 7.*

²² *James, S., Sawyer A., Wallschutzky I. The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom // Australian Tax Forum. – 1998. – Vol. 14. – P. 183.*

²³ *Sawyer, A. Binding Tax Rulings: The New Zealand Experience // Australian Tax Review. – 1997. – Vol. 26. – P. 11-27.*

²⁴ *James, S., Sawyer A., Wallschutzky I. The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom // Australian Tax Forum. – 1998. – Vol. 14. – P. 183.*

²⁵ *Sherman, T. Report of an Internal Review of the Systems and Procedures relating to Private Binding Rulings and Advance Opinions in the Australian Taxation Office. – Canberra, 2000.*

²⁶ *Rangari, J. B. Advance Ruling in India // Journal on Contemporary Issues of Law. – 2017. – Vol. 3, № 7. – P. 2-3.*

²⁷ *Nivedha, S. Board of Advance Ruling under Finance Act, 2021: A Mediocre Replacement for Authority for Advance Ruling // Supremo Amicus. – 2022. – № 28. – P. 458.*

²⁸ *Pal, A. Critical Analysis of the Working of Authority for Advance Ruling (AAR) in India // SSRN Electronic Journal. – 2018. – DOI: 10.2139/ssrn.3516466*

²⁹ *Mahajan, P. K. Advance Ruling Under GST Law With Case Laws [Электронный ресурс] // Taxguru. – 2023. – Режим доступа: <https://taxguru.in/goods-and-service-tax/advance-ruling-gst-law-case-laws.html> (дата обращения: 11.05.2024).*

³⁰ *Feinschreiber, R., Kent M. Asia-Pacific Transfer Pricing Handbook. – Singapore: John Wiley & Sons, 2012. – 720 p. – ISBN: 9781118359372.*

³¹ Там же.

Южноафриканская модель налоговых рулингов стала предметом детального научного анализа в работах Т. Гутуза (T. Gutuza)³², Н. Уилкинсон (N. Wilkinson)³³, К. Ренвика (C.J.M. Renwick)³⁴, Т. Пантера (T. Panther)³⁵, Р. Бота (R. Botha)³⁶ и Л. ван Шалквик (L. van Schalkwyk)³⁷. Значительное место в изучении южноафриканской модели занимают также работы В. Хулле (V. Vanhulle)³⁸, И. Ришель (I. Richelle)³⁹ и С. Рочера (C. Rocher)⁴⁰, анализировавших различные аспекты функционирования системы налоговых рулингов в контексте обеспечения налоговой определенности и снижения налоговых рисков.

В России вопросы правовой сущности налоговых рулингов и смежные аспекты налогово-правовой определенности исследовались в работах ряда видных ученых-правоведов, среди которых особого внимания заслуживают труды Д.В. Винницкого⁴¹, А.Н. Козырина⁴², А.В. Демина⁴³, Д.М. Щекина⁴⁴ и Е.В. Овчаровой⁴⁵. Существенный вклад в изучение данной проблематики также внесли С.А.

³² Gutuza, T. Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective // Journal of Tax Administration. – 2023. – Vol. 8, № 1. – P. 132-149.

³³ Wilkinson, N., Renwick C. J. M. Binding Private & General Rulings [Электронный ресурс] // Affiliations. – 2017. – Режим доступа: <https://hdl.handle.net/10520/EJC-8135537d7> (дата обращения: 11.05.2024).

³⁴ Там же.

³⁵ Panther, T., Botha R. Binding rulings // TAXtalk. – 2018. – Том 2018, № 72. – С. 68-101.

³⁶ Там же.

³⁷ Van Schalkwyk, L. The discretionary powers of the Commissioner for the South African Revenue Services – Are they constitutional? // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 2. – P. 165-183.

³⁸ Vanhulle, V. The Belgian Advance Ruling Procedure: Recent Experience and Greater Efficiency and Flexibility from 2015 // European Taxation. – 2015. – № 3.

³⁹ Richelle, I. Belgium // 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.

⁴⁰ Rocher, C., Wilkinson N. Binding private rulings [Электронный ресурс] // IBFD Online Books. – IBFD, 2017. – Режим доступа: <https://hdl.handle.net/10520/EJC-5bcde7b6a> (дата обращения: 11.05.2024).

⁴¹ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – 436 с.

⁴² Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. — 2024. — № 3. — С. 26-48.

⁴³ Демин, А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.04 / Демин Александр Васильевич ; [Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»]. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

⁴⁴ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук : 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович ; ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». - Москва, 2023. – 356-357 с.

⁴⁵ Овчарова, Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов: диссертация ... доктора юридических наук: 12.00.14 / Овчарова Елена Владимировна; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»]. — Москва, 2021. — 511 с.

Агамагомедова⁴⁶, Н.Г. Андрианова⁴⁷, Л.Л. Арзуманова⁴⁸, О.А. Иконникова⁴⁹, Н.С. Коваленко⁵⁰, И. В. Мамонова⁵¹, К.А. Пономарева⁵², и др.

А. В. Демин⁵³ в своих трудах уделит внимание институту налоговых рулингов, исследуя природу официальных разъяснений фискальных органов в контексте определенности налогообложения. К. А. Пономарева⁵⁴ исследовала правовую природу налоговых рулингов во взаимосвязи с принципом защиты законных интересов налогоплательщика. И. В. Мамонова⁵⁵ исследовала процедуры, содержание налоговых рулингов, а также зарубежный опыт их функционирования. Д.М. Щекин⁵⁶ исследовал налоговые рулинги (фискальные рескрипты) в контексте баланса частных и публичных интересов⁵⁷.

Несмотря на наличие отдельных исследований, посвященных налоговым рулингам, многие вопросы остаются недостаточно разработанными. В частности, отсутствует комплексный сравнительно-правовой анализ моделей налоговых рулингов в таких странах, как Австралия, Индия и ЮАР. Требуют дальнейшего изучения проблемы классификации налоговых рулингов, их юридической силы, процедурных аспектов вынесения и обжалования. Кроме того, в существующих

⁴⁶ Агамагомедова, С. А. Предварительные решения в таможенной сфере: административно-правовое обоснование / С. А. Агамагомедова // Юридический мир. – 2025. – № 3. – С. 38-42. – DOI 10.18572/1811-1475-2025-3-38-42. – EDN JMYZKM.

⁴⁷ Андрианова, Н. Г. Деофшоризация как институт финансового права: основные тенденции формирования и развития : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Андрианова Наталья Геннадьевна; науч. рук. Ю. А. Крохина. – М., 2022. – 209 с.

⁴⁸ Арзуманова, Л. Л. В поиске выстраивания траектории доверительных отношений между налоговым органом и налогоплательщиками / Л. Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7(107). – С. 97-106. – DOI 10.17803/2311-5998.2023.107.7.097-106. – EDN KCGYXR.

⁴⁹ Иконникова, О. А. Предварительные решения налоговых органов как обязательный атрибут демократичной налоговой системы / Иконникова О. А. // Налоговед. – 2010. – № 10. – С. 80-87. – EDN MVBEND.

⁵⁰ Коваленко, Н. С. Риски для целей налогового мониторинга: что отражать, как оценивать, чего ждать? / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Налоговед. – 2024. – № 10(250). – С. 43-51. – EDN КТМОАА.

⁵¹ Мамонова И. В. Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право. 2014. № 9. С. 118-125. EDN SXIHLR.

⁵² Пономарева, К. А. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика / Пономарева К. А. // Налоговед. – 2023. – № 12. – С. 72-81.

⁵³ Демин А. В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского гос. университета. Право. 2019. № 31. С. 63-73. DOI 10.17223/2253513/31/6. EDN XZLWVA.

⁵⁴ Пономарева К. А. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика // Налоговед. 2023. № 12. С. 72-81.

⁵⁵ Мамонова И. В. Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право. 2014. № 9. С. 118-125. EDN SXIHLR.

⁵⁶ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук : 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович ; ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». - Москва, 2023. – 356-357 с.

⁵⁷ Там же.

исследованиях недостаточно внимания уделено структуре института налоговых рулингов, а также перспективам внедрения лучших зарубежных практик в российское законодательство. Данная тема требует дальнейшего комплексного исследования с учетом новейшего зарубежного опыта и современных тенденций развития налогового права.

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

Достижение поставленной цели обеспечивается постановкой и решением следующих задач:

- выявить концептуальные основы института налоговых рулингов в праве Индии, ЮАР и Австралии, определив их понятие, содержание и функциональное назначение в контексте развития современных тенденций налогового администрирования в странах англосаксонской правовой семьи;
- выделить и систематизировать основные элементы юридической конструкции налогового рулинга в странах англосаксонской правовой семьи;
- раскрыть договорные элементы в правовой природе налоговых рулингов, выявив механизмы формирования оферты и акцепта в процедурах их предоставления в Индии, ЮАР и Австралии как проявление конвергенции частноправовых и публично-правовых начал в современном налоговом регулировании;
- определить особенности правового регулирования частных налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии, установив их структурные элементы, процедуры предоставления и обжалования, а также выявить их роль в индивидуализации налогового регулирования;
- выявить юридическую природу и раскрыть роль публичных налоговых рулингов в унификации налоговой правоприменительной практики Индии, ЮАР и Австралии, определив их влияние на формирование единообразных подходов в налоговом администрировании;

- установить специфические характеристики гибридных налоговых рулингов как инновационного инструмента налогового администрирования и определить перспективы их применения на основе опыта Индии, ЮАР и Австралии для развития современных форм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

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

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

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

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

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

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

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

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

Формально-логические методы (анализ, синтез, индукция, дедукция, классификация, аналогия) использованы для обеспечения логической строгости исследования, выявления внутренних закономерностей функционирования института налоговых рулингов, классификации их видов и определения существенных признаков. С помощью метода классификации разработана типология налоговых рулингов по различным основаниям: по адресату, по предмету, по временному фактору, по форме выдачи, по территориальному охвату. Методы индукции и дедукции применены при формулировании общих выводов на основе анализа конкретных нормативных положений и практики их применения, а также при конкретизации общих принципов налогового администрирования применительно к институту налоговых рулингов.

Эмпирические методы исследования включали анализ нормативно-правовых актов, налоговых рулингов, а также изучение материалов судебной практики по делам, связанным с налоговыми рулингами. Комплексное применение указанных методов позволило провести всестороннее исследование института налоговых рулингов, выявить его существенные характеристики, определить тенденции развития и сформулировать научно обоснованные предложения по совершенствованию правового регулирования в данной сфере.

Теоретическая основа диссертационного исследования. При написании диссертации автор основывался на положениях, содержащихся в научных работах ученых, рассматривающих различные аспекты теории налогового права, института налоговых рулингов и смежных правовых механизмов. Теоретическую основу исследования составили труды российских ученых в области налогового права: С.С. Агеева⁵⁸, В. Г. Акимовой⁵⁹, Е.Ю. Грачёвой⁶⁰, И.А. Гончаренко⁶¹, И. В.

⁵⁸ Гильмутдинова, Д. А. Реализация регулирующей функции налога для ускорения модернизации экономики: опыт России и Новой Зеландии / Д. А. Гильмутдинова, С. С. Агеев // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. – 2023. – № 1. – С. 13-20. – DOI 10.34076/22196838_2023_1_13.

⁵⁹ Акимова, В. Г. О рецепции международных антиуклонительных норм и ее последствиях / В. Г. Акимова // Налоговед. – 2019. – № 4.

⁶⁰ Налоговое право. Изд-е 3-е / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О. В. Болтинова. М.: Проспект, 2023.

⁶¹ Гончаренко, И. А. Реализация регулирующей функции налогов при налогообложении дивидендов: опыт России и Великобритании / И. А. Гончаренко, Е. И. Михаленко // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2022. – № 4. – С. 95-102.

Дементьева⁶², А. В. Демина⁶³, И. В. Мамоновой⁶⁴, М.В. Карасёвой (Сенцовой)⁶⁵, А. Н. Козырина⁶⁶, Е. В. Овчаровой⁶⁷, Д. М. Осиной⁶⁸, С.Г. Пепеляева⁶⁹, К. А. Пономаревой⁷⁰, К. А. Тасалова⁷¹, А. Онофрейчука⁷², Р.А. Шепенко⁷³, Д. М. Щекина⁷⁴, С. А. Ядрихинского⁷⁵ и А.А. Ялбулганова⁷⁶. В части исследования, посвященной административно-правовым аспектам налоговых рулингов, автор опирался на труды таких ученых, как А. Б. Зеленцов⁷⁷, А. В. Демин⁷⁸, И. Ю.

⁶² Дементьев И.В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность: учеб. пособие / И.В. Дементьев; Российская академия правосудия. М.: РАП, 2014.

⁶³ Демин, А. В. Общие вопросы теории административного договора / Демин А. В. ; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 1998; Демин, А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Демин Александр Васильевич; [Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»]. – Екатеринбург, 2014; Демин А. В. Презумпции в нормах налогового права // Юридическая техника. 2010. № 4.

⁶⁴ Мамонова И. В. Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право. 2014. № 9.

⁶⁵ Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. М.: Волтерс Клувер, 2009.

⁶⁶ Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 3; Козырин, А. Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры / А. Н. Козырин. – М : Норма : ИНФРА-М, 2022; Козырин, А. Н., и др. Налоговые процедуры: учебное пособие / под ред. А. Н. Козырина. — Москва: Норма, 2008; Козырин, А. Н., Штатина, М. А., Зеленцов, А. Б., и др. Административное право зарубежных стран: учебник / под ред. А. Н. Козырина, М. А. Штатиной. — Москва: Спарк, 2003.

⁶⁷ Овчарова, Е. В. Административная процедура налогового контроля в механизме правового регулирования / Овчарова Е. В. // Труды Института государства и права Российской академии наук. – 2019.

⁶⁸ Осина, Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США / Д. М. Осина // Налоговед. – 2019. – № 3

⁶⁹ Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000; Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020.

⁷⁰ Пономарева, К. А. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика / Пономарева К. А. // Налоговед. – 2023. – № 12.

⁷¹ Тасалова К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022.

⁷² Онофрейчук А. Налоговое планирование со Швейцарией. Что меняется в 2020 году // Практическое налоговое планирование. 2020. № 1.

⁷³ Шепенко, Р. А. Принцип государства благосостояния и баланс интересов в налоговых отношениях / Р. А. Шепенко // Роль права в обеспечении благополучия человека : Сборник докладов XI Московской юридической недели: XX Международная научно-практическая конференция и XXII Международная научно-практическая конференция Юридического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова: в 5 ч., Москва, 23–26 ноября 2021 года. Том Ч. 5.. – Москва: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2022. – С. 202-206.

⁷⁴ Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. д-ра юрид. наук : 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович ; ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». - Москва, 2023; Щекин, Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография / Д. М. Щекин; РГ&Р Пепеляев, Гольцблат и партнеры. — Москва: Статут, 2007.

⁷⁵ Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Ядрихинский Сергей Александрович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. М., 2021.

⁷⁶ Комментарий Налогового кодекса РФ / под ред. А. А. Ялбулганова. М.: Эксмо, 2008.

⁷⁷ Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009; Зеленцов А.Б. Теоретические основы правового спора: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01, 12.00.14. Москва, 2005.

⁷⁸ Демин, А. В. Налоговая конкуренция между юрисдикциями. Гонка уступок и попытки регламентации / А. В. Демин // Налоговед. – 2020. – № 2.

Синдеева⁷⁹, Т. С. Красильников⁸⁰, О.В. Кривельская⁸¹, О.Н. Шерстобоев⁸², Ф. Ф. Яхин⁸³, чьи работы позволили сформировать научное представление о понятии и сущности административного акта и административного договора. В ходе исследования договорно-правовых элементов в природе налоговых рulinгов диссертант обращался к трудам по договорному праву и теории обязательств: Р. Ш. Салиха⁸⁴, Дж. А. Г. Гриффита, Г. Стрита, а также к общетеоретическим работам, касающимся правовой природы оферты и акцепта. Важную роль в формировании теоретической базы исследования сыграли работы зарубежных ученых, специализирующихся на налоговых рulinгах и сравнительном налоговом праве: С. Romano⁸⁵, J. Prebble⁸⁶, A. Sawyer⁸⁷, W. Morawski⁸⁸, Y. Givati⁸⁹, M. Diller⁹⁰, R. Bartes⁹¹,

⁷⁹ Синдеева, И.Ю. Административный договор как институт административного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009.

⁸⁰ Красильников, Т.С. К вопросу о классификации административных договоров [Электронный ресурс] // Проблемы экономики и юридической практики. 2019. № 4.

⁸¹ Кривельская, О. В. Институт законных ожиданий в России и зарубежных странах / О. В. Кривельская // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2025. – № 6. – С. 86-90.

⁸² Шерстобоев, О. Н. Юридическая сила административного акта: проблема определения / О. Н. Шерстобоев // Журнал российского права. – 2024. – Т. 28, № 8. – С. 146-159. – DOI 10.61205/S160565900029927-3.

⁸³ Яхин Ф.Ф. Действие административно-правовых актов: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.14 - административное право; финансовое право; информационное право. - Москва: Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД России, 2004.

⁸⁴ Salih R. S. The Concept of Offer in Different Legal Systems // JL Pol'y & Globalization. – 2020. – Т. 101.

⁸⁵ Romano, C. A. Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system? // Intern. bureau of fiscal documentation, Acad. Council, 2002.

⁸⁶ Prebble, J. Advance rulings procedures // Victoria University of Wellington Law Review. 1985; Prebble, J. Advance Rulings on Tax Liability. Wellington: Institute of Policy Studies, Victoria University of Wellington, 1986; Prebble, K. C. Advance Rulings: A Proposed Procedure // Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990s. – 1996; Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2.

⁸⁷ Ellis, M. J., Desax M. Advance rulings // Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. – The Hague: Kluwer Law International, 1999. – Vol. LXXXIVb. – 693 p.

⁸⁸ Morawski, W. The tax rulings—the conflict between the principle of legality and the principle of legitimate expectations // Lotko E., Zawadzka-Pak U.K., Radvan M. (eds.). Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings) // Temida 2. – 2018. – P. 521-532.

⁸⁹ Givati, Y. Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings [Электронный ресурс] // Virginia Tax Review. – 2009. – Режим доступа: <https://dash.harvard.edu/handle/1/3333571> (дата обращения: 11.05.2024).

⁹⁰ Diller, M., Kortebusch P., Schneider G., Sureth C. Boon or bane of advance tax rulings as a measure to mitigate tax uncertainty and foster investment [Электронный ресурс] // Arqus Discussion Paper. – Berlin: Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), 2015. – № 187. – Режим доступа: <http://hdl.handle.net/10419/109954> (дата обращения: 11.05.2024).

⁹¹ Bartes, R. Legal institute of advance tax rulings // Białostockie Studia Prawnicze (Uniwersytet W Białymstoku). – 2019. – Том 24, № 3. – P. 157-164.

М. Ellis⁹², Э. Девоса⁹³, Н.А. Шугармана⁹⁴, С. Джеймса⁹⁵, А. Норузи⁹⁶, Д. Сколаро⁹⁷, П. Тексье⁹⁸, Т. Гутузы⁹⁹, Д.Е. Осттина¹⁰⁰. В процессе исследования договорных элементов налоговых рулингов автор обращался к трудам в области теории права и сравнительного правоведения, позволяющим осмыслить различия в понимании природы и функций налоговых рулингов в различных правовых системах. Исследование юридической силы и последствий налоговых рулингов опиралось на анализ работ ученых, занимающихся вопросами принципа правовой определенности, защиты законных ожиданий и доктрины эстоппеля в налоговом праве. Для обеспечения комплексного и всестороннего анализа объекта исследования автор также обращался к работам в области административного, финансового и информационного права, что способствовало формированию междисциплинарного подхода к изучению налоговых рулингов как сложного правового института.

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

⁹² *Ellis, M. J., Desax M. Advance rulings // Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. – The Hague: Kluwer Law International, 1999. – Vol. LXXXIVb. – 693 p.*

⁹³ *Devos E., Farber D. B., Li H., Rahman S. IRS Private Letter Rulings: Initial Evidence on Determinants and Consequences // Journal of Financial Research. 2023. Vol. 46. P. 852. <https://doi.org/10.1111/jfir.12338>.*

⁹⁴ *Sugarman, N.A. Tax Ruling Procedure Revisited // William & Mary Law Review. – 1968. – Vol. 9. – № 4. – P. 1011-1040.*

⁹⁵ *James, S., Sawyer A., Wallschutzky I. The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom // Australian Tax Forum. – 1998. – Vol. 14. – P. 183.*

⁹⁶ *Noroozi, A. Inspector-General of Taxation. Review into the Australian Taxation Office's administration of class rulings [Report] / A. Noroozi // Report to the Assistant Treasurer. – September 2011. 39 p.*

⁹⁷ *Scolaro, D. Tax Rulings: Opinion or Law? The Need for an Independent 'Rule-Maker' // Revenue Law Journal. – 2006. – Vol. 16, № 1, ст. 7.*

⁹⁸ *Texier, P. (2017). La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. HAL CCSD, 12 p.*

⁹⁹ *Gutuza, T. Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective // Journal of Tax Administration. – 2023. – Vol. 8, № 1. – P. 132-149.*

¹⁰⁰ *Osteen, D. E., Crouch, N. F., & Bennett, P. (2002). Obtaining Private Guidance from the Internal Revenue Service. In Tax Institute Compendium of the University of Southern California School of Law (Chapter 17, pp. 17-1–17-55).*

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

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

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

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

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

- нормативно-правовая основа — законодательное закрепление на национальном уровне комплексной системы правовых норм, регулирующих процедуру издания, изменения, отзыва налоговых рулингов, основания и процедуру

отказа в их выдаче, структуру, юридическую силу налоговых рулингов, права и обязанности участников правоотношений;

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

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

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

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

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

5. Аргументировано, что налоговые рулинги в странах англосаксонской правовой семьи представляют собой особый вид административного договора, который формируется посредством механизма оферты и акцепта с использованием законодательно установленных форм волеизъявления (явное согласие, молчание, конклюдентные действия) и содержит существенные условия договорного характера (идентификационные, предметные, темпоральные и резолютивные). Договорная природа проявляется в системе взаимных обязательств: налогоплательщик обязуется предоставлять полную информацию и соблюдать условия рулинга, взамен на гарантированное применение согласованного правового режима (квалификация налоговых последствий, подтверждение налоговых льгот), при этом налоговый орган сохраняет право на одностороннее расторжение рулинга при существенном нарушении налогоплательщиком достигнутых договоренностей либо при изменении законодательства, на основе которого был выдан рулинг, или судебных толкований применимых правовых норм.

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

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

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

Гибридные рулинги образуют промежуточную категорию, синтезирующую элементы индивидуального и нормативного регулирования через механизм

распространения конкретизированных правовых позиций на определенные группы налогоплательщиков, финансовые продукты или типизированные экономические операции, выдаются на платной основе преимущественно налоговыми администрациями и подлежат обязательной публикации, что обеспечивает оптимальное соотношение правовой определенности, транспарентности и административной гибкости в системе налогового администрирования.

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

Практическая значимость работы заключается в разработке научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию правового регулирования налоговых рюлингов в российской правовой системе. Результаты исследования создают теоретическую и методологическую основу для внедрения эффективного механизма налоговых рюлингов, направленного на повышение качества налогового администрирования и защиту прав налогоплательщиков. Разработанные предложения могут быть использованы при подготовке законопроектов и нормативных актов, регулирующих институт налоговых рюлингов в российской налоговой системе. Сформулированные рекомендации по структуре, порядку выдачи и применения налоговых рюлингов служат методологической основой для правотворческой деятельности. Материалы исследования применимы налоговыми органами при совершенствовании механизмов налогового администрирования, разработке методических рекомендаций по взаимодействию с налогоплательщиками и внедрении превентивных инструментов разрешения налоговых споров.

Материалы диссертации могут быть включены в учебные курсы по налоговому праву, финансовому праву, административному праву в высших

учебных заведениях, использоваться при подготовке учебно-методических материалов, написании научных работ и проведении научных исследований.

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

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

1. Доклад «Рулинги как средство достижения правовой определенности в налоговом праве» на Международной научно-практической конференции «Идентификация отношений, составляющих предмет финансового права». Воронежский государственный университет. Юридический факультет. Кафедра финансового права. Центр публичных финансов и налогового права (российский филиал международной организации). Воронеж, 27.10.2022.

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

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

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

5. Доклад «Система рулингов как основа цифровой трансформации правоприменения» на Научном круглом столе «Актуальные проблемы науки

административного, финансового и международного права». 10.04.2023, юридический факультет Белорусского государственного университета.

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

7. Доклад «Налоговые рулинги как основа устойчивого развития России». X Московский юридический форум «Устойчивое развитие России: правовое измерение». ФАС России совместно с Университетом имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 06.04.2023.

8. Доклад «Институт заблаговременных решений как системный механизм противодействия коррупции» на XII Евразийском антикоррупционном форуме «Противодействие коррупции: диалектика научного знания». Институт законодательства и сравнительного правоведения, 26.04.2023.

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

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

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

Ключевые идеи и выводы исследования получили отражение в 6 научных публикациях автора в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России для публикации основных научных результатов диссертаций:

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

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ РУЛИНГОВ

§ 1.1. Концептуальные подходы к пониманию налогового рюлинга в России и странах англосаксонской правовой семьи

Прежде чем приступить к анализу сущностных характеристик и правовой природы налоговых рюлингов, представляется необходимым определить концептуальные рамки исследования и конкретизировать категории налоговых рюлингов, выступающие объектом настоящего исследования. На доктринальном уровне принято выделять три фундаментальные категории налоговых рюлингов (advanced tax rulings): формальные (formal rulings), неформальные (informal rulings) и международные (international tax rulings). Как отмечает М. Эллис, "в то время как во многих странах неформальные рюлинги не имеют обязательной силы, в случае формальных рюлингов представляется, что обязательная сила довольно сильна"¹⁰¹. Это связано с тем, что формальные рюлинги обладают конкретной законодательной или нормативной базой, регламентирующей процедуру их получения, определяющей их юридическую силу и устанавливающей четкие процессуальные требования к их содержанию и форме. Неформальные налоговые заключения, в отличие от формальных, не имеют четкого нормативного основания и базируются на общих принципах надлежащего администрирования, законного ожидания, доверия и эстоппеля, что существенно ограничивает их юридическую силу и процессуальные гарантии для налогоплательщиков. Международные рюлинги представляют собой особую категорию, затрагивающую юрисдикции нескольких государств и преимущественно фокусирующуюся на вопросах трансфертного

¹⁰¹ *Ellis M.J.* General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51.

ценообразования в форме "соглашений о ценообразовании"¹⁰² (advance pricing agreements)¹⁰³. Объектом настоящего исследования являются исключительно формальные налоговые рулинги, которые в дальнейшем изложении будут терминологически обозначаться как "налоговые рулинги", так как формальные налоговые рулинги, характеризуются более высоким уровнем правовой определенности и обязательности по сравнению с неформальными рулингами.

Для глубокого понимания сущности налоговых рулингов представляется необходимым провести этимологический и семантический анализ самого термина «advance tax ruling». Термин состоит из трех самостоятельных лексических единиц: «advance», «tax» и «ruling», каждая из которых имеет свое значение и происхождение.

Слово «advance» происходит от среднеанглийского «avauncen», восходящего к старофранцузскому «avancer» (продвигать, продвигаться вперед), которое, в свою очередь, берет начало от латинского «abante» (перед, впереди)¹⁰⁴. В современном английском языке «advance» имеет несколько значений, включая «предварительный», «заблаговременный», «упреждающий»¹⁰⁵¹⁰⁶. Применительно к правовому контексту «advance» указывает на опережающий, превентивный характер действия или процедуры.

Лексема «tax» этимологически восходит к среднеанглийскому «taxe», старофранцузскому «taxer» и, в конечном счете, к латинскому «taxāre» (оценивать,

¹⁰² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон 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). Глава 14.6. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения // КонсультантПлюс : справочная правовая система. – URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 29.03.2025). – Текст : электронный.

¹⁰³ Механизм, посредством которого установление трансфертных цен в отношении определенных контролируемых сделок может быть согласовано с налоговыми органами до осуществления и декларирования таких сделок. Данный институт разработан с целью предоставления налогоплательщику правовой определенности в том, что трансфертное ценообразование, охватываемое соглашением, не будет оспорено в течение срока действия соглашения при условии соблюдения его положений и требований.

Advance pricing agreement // Thomson Reuters Practical Law : Glossary. – URL: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Glossary/UKPracticalLaw/I25017091e8db11e398db8b09b4f043e0?comp=pluk> (дата обращения: 29.03.2025). – Текст : электронный.

¹⁰⁴ Онлайн этимологический словарь. URL: <https://www.etymonline.com/word/advance> (дата обращения: 01.03.2025).

¹⁰⁵ Collins Dictionaries. URL: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/advance> (дата обращения: 01.03.2025).

¹⁰⁶ Онлайн словарь Академик. URL: <https://translate.academic.ru/advance/en/ru/> (дата обращения: 01.03.2025).

определять стоимость)¹⁰⁷. В современной англоязычной терминологии «tax» используется для обозначения налога, сбора, фискального платежа. В контексте рассматриваемого термина «tax» указывает на принадлежность решения к налоговой сфере, его связь с вопросами налогообложения.

Слово «ruling» происходит от среднеанглийского «rulen», восходящего к старофранцузскому «ruler» (управлять, регулировать), которое, в свою очередь, берет начало от латинского «rēgulāre» (регулировать, упорядочивать)¹⁰⁸. В современном английском языке «ruling» имеет несколько значений, включая «решение», «постановление», «определение», особенно в судебном или административном контексте¹⁰⁹.

В русскоязычной научной литературе пока не сложился единообразный подход к переводу термина «advance tax ruling». Можно встретить следующие варианты: «предварительное [налоговое] разъяснение»¹¹⁰, «фискальный рескрипт»¹¹¹, «предварительное решение»¹¹², «налоговый рулинг»¹¹³, «мотивированное мнение»¹¹⁴, «решение о предварительном определении налоговых обязательств»¹¹⁵, а также иные, менее распространенные термины. Проблема унификации термина «advance tax ruling» усугубляется тем, что некоторые авторы используют в одной работе разные термины одной и той же правовой сущности¹¹⁶. Такая терминологическая разрозненность создает

¹⁰⁷ Онлайн этимологический словарь. URL: https://www.etymonline.com/word/tax#etymonline_v_7646 (дата обращения: 01.03.2025).

¹⁰⁸ Онлайн этимологический словарь. URL: <https://www.etymonline.com/search?q=ruling> (дата обращения: 01.05.2024).

¹⁰⁹ Онлайн словарь Академик. URL: <https://law.en-academic.com/3130> (дата обращения: 01.05.2024).

¹¹⁰ Галева М. Н. Институт предварительных налоговых разъяснений: налоговый рулинг. Опыт России и зарубежных стран // Финансы и учетная политика. 2023. № 2(30). С. 5-10. EDN CNPXGS.

¹¹¹ Андрианова Н. Г. Фискальный рескрипт как мера противодействия уклонению от уплаты налогов // Законодательство. 2020. № 4. С. 39-43. EDN BFSIAE.

¹¹² Иконникова О. А. Предварительные решения налоговых органов как обязательный атрибут демократичной налоговой системы // Налоговед. 2010. № 10. С. 80-87. EDN MVBEND.

¹¹³ Пономарева К. А. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика // Налоговед. 2023. № 12. С. 72-81. EDN MRWFUY.

¹¹⁴ Жутьева С. А. Мотивированное мнение налогового органа и налоговый мониторинг в России: проблемы и перспективы развития // Экономика и управление. 2016. № 6(128). С. 50-53. EDN WHOMRR.

¹¹⁵ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905-IQ) (с изм. и доп. по состоянию на 26.12.2023) // Информационная система Параграф. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629&pos=1706;-32#pos=1706;-32 (дата обращения: 01.05.2024).

¹¹⁶ Галева М. Н. Институт предварительных налоговых разъяснений: налоговый рулинг. Опыт России и зарубежных стран // Финансы и учетная политика. 2023. №2 (30). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-predvaritelnyh-nalogoovyh-razyasneniy-nalogovyyu-ruling-opyt-rossii-i-zarubezhnyh-stran> (дата обращения: 01.05.2024).

определенные трудности для формирования единого понятийного аппарата и требует унификации. В российском законодательстве используются два легальных термина, которые близки по своей юридической сущности к «advance ruling», это «мотивированное мнение»¹¹⁷ и «предварительное решение»^{118 119}.

Можно предположить, что появление института мотивированного мнения¹²⁰ в системе налогового администрирования Российской Федерации во многом было продиктовано стремлением адаптировать концепцию налоговых рулингов, признана достаточно эффективной и получила широкое распространение в зарубежной правоприменительной практике¹²¹. Вместе с тем представляется, что использованная российским законодателем терминология и сущность мотивированного мнения не в полной мере отражает правовую природу и функциональное назначение рассматриваемого института.

Во-первых, само наименование «мотивированное мнение» представляется не вполне корректным, поскольку возникает закономерный вопрос: может ли официальное заключение уполномоченного государственного органа быть не мотивированным по своей сути? Очевидно, что ответ должен быть отрицательным, в связи с чем обоснованность использования указанной формулировки в названии правового института вызывает определенные сомнения.

Во-вторых, следует отметить, что в подавляющем большинстве государств, ранее применявших термин «мнение» (англ. – opinion) в контексте налоговых рулингов, заменяется на «заявление» (англ. – statement) или «решение» (англ. – decision), или даже “договоренности” (arrangements) которые носят более

¹¹⁷ Налоговый Кодекс Российской Федерации (Статья 105.30) // Правовой навигационный сервис «Кодексы и Законы Российской Федерации»: [сайт]. – URL: <https://www.zakonrf.info/nk/105.30/> (дата обращения: 01.05.2024).

¹¹⁸ ТК ЕАЭС. Ст.ст. 23, 32, 38// КонсультантПлюс (дата обращения: 01.05.2024).

¹¹⁹ Агамагомедова, С. А. Предварительные решения в таможенной сфере: административно-правовое обоснование / С. А. Агамагомедова // Юридический мир. – 2025. – № 3. – С. 38-42. – DOI 10.18572/1811-1475-2025-3-38-42. – EDN JMYZKM.

¹²⁰ НК РФ. Статья 105.30. Мотивированное мнение налогового органа//КонсультантПлюс. (дата обращения: 06.03.2025).

¹²¹ Правительство Российской Федерации. Распоряжение от 10 февраля 2014 г. № 162-р «Об утверждении плана мероприятий ('дорожной карты') 'Совершенствование налогового администрирования'» // План мероприятий, пункт 3 раздела II // Правительство Российской Федерации : официальный сайт. URL: <http://static.government.ru/media/files/41d4be34b5250e8848fd.pdf> (дата обращения: 25.09.2023); Правительство Российской Федерации. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // Информационно-справочная система КонсультантПлюс.

официальный и обязывающий характер, предоставляя налогоплательщикам больше гарантий стабильности правовой позиции, выраженной в таких актах¹²².

Применительно к российской правовой действительности необходимо подчеркнуть, что термин «предварительное решение» используется в таможенном законодательстве. Представляется, что данный термин был имплементирован в национальное законодательство вследствие неточного перевода¹²³ текстов международных договоров, участником которых является Российская Федерация, где используется устоявшееся понятие «advance ruling»¹²⁴. Использование термина «предварительный» создает двойственность толкования. С одной стороны, это слово подразумевает нечто незаконченное или временное, что не соответствует природе налогового рюлинга как окончательного административного акта. С другой стороны, термин «предварительное решение» уже существует¹²⁵ в административном праве, причем в процедуре налоговых рюлингов во многих странах присутствует этап вынесения предварительного решения. Таким образом, применение одного термина для обозначения разных правовых категорий создает риск концептуальной неопределенности.

Использование термина «фискальный рескрипт» в качестве эквивалента «advance tax rulings» требует комплексного терминологического анализа. Термин «рескрипт» имеет латинское происхождение (rescriptum, rescripta) и изначально обозначал ответное письмо императора, наделенное силой закона, на запрос частного лица или должностного лица¹²⁶.

¹²² Sugarman N. A. Tax Ruling Procedure Revisited // William and Mary Law Review. 1968. Vol. 9, № 4. P. 1011-1033. URL: <https://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol9/iss4/10> (дата обращения: 01.05.2024).

¹²³ По мнению диссертанта, более корректным эквивалентом англоязычного термина "advance ruling" в русском юридическом языке является словосочетание "заблаговременное решение".

¹²⁴ Протокол о внесении изменений в Марракешское соглашение об учреждении Всемирной торговой организации: ст. 3 Соглашения об упрощении процедур торговли. Перевод с англ. яз. Заключено в Женеве 27.11.2014 // Сайт Центра экспертизы ВТО. URL: <https://www.wto.ru/about-WTO/WTO-agreements/?ysclid=lvqc1m1959764256904> (дата обращения: 01.05.2024).

¹²⁵ Например: предварительное решение о включении объекта интеллектуальной собственности в таможенный реестр (часть 10 статьи 328 Федерального закона от 03.08.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»)

¹²⁶ Рескрипт // Словарь Академик. — Режим доступа: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/lubker/1598/%D0%A0%D0%95%D0%A1%D0%9A%D0%A0%D0%98%D0%9F%D0%A2> (дата обращения: 16.05.2024).

Примечательно, что термин «рескрипт» обладает исторической преемственностью в дореволюционной российской правовой традиции и сохраняет свою актуальность в современной юридической доктрине. Важным фактом является его введение во французское законодательство в конце 1980-х годов, где "fiscal rescript"¹²⁷ используется в качестве аналога англосаксонского понятия "private ruling", что демонстрирует сближение концепций налогового администрирования различных правовых систем.

Однако следует учитывать, что «фискальный рескрипт» применим исключительно к частным и гибридным предварительным решениям, выносимым по запросу налогоплательщика, но не распространяется на публичные рулинги (public rulings), которые издаются по инициативе самого уполномоченного органа. Необходимо также отметить, что французские правоведы в своих исследованиях указывают на то, что при разработке института фискальных рескриптов законодатель ориентировался на концептуальные основы англосаксонских налоговых рулингов, адаптируя данный механизм к особенностям континентальной правовой системы¹²⁸.

Использование термина “налоговые рулинги” можно встретить в работах следующих российских ученых: А.Н. Козырин¹²⁹, Е.В. Овчарова¹³⁰, А.В. Демин¹³¹,

¹²⁷ Свод налоговых процедур Франции // Livre des procédures fiscales от 15.09.1982: сайт. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006163093?isSuggest=true&anchor=LEGISCTA000006163093#LEGISCTA000006163093. Ст.L77-L80/ (дата обращения: 25.09.2023).

¹²⁸ *Texier, P.* (2017). La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. HAL CCSD, 1-11.

¹²⁹ *Козырин, А. Н.* Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 3. – С. 26-48. – DOI 10.55959/MSU2413-631X-27-15-3-03. – EDN FSRDZP.

¹³⁰ *Овчарова, Е. В.* Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / Овчарова Елена Владимировна ; [место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»]. – Москва, 2021. – С.31.

¹³¹ *Демин, А. В.* Налоговая конкуренция между юрисдикциями. Гонка уступок и попытки регламентации / А. В. Демин // Налоговед. – 2020. – № 2. – С. 87.

К.А. Тасалов¹³², О.С. Живихина¹³³, И.А. Фадеева¹³⁴, Д.М. Осина¹³⁵, В.Г. Акимов¹³⁶, Н.Ю. Кониенко¹³⁷, А. Онофрейчук¹³⁸, С.Г. Соколова¹³⁹, Л.Н. Старженецкая¹⁴⁰, Е.В. Шестакова¹⁴¹, И.Т. Батаев¹⁴², Б.Я. Брук¹⁴³, А.А. Сорокин¹⁴⁴, И.В. Дементьев¹⁴⁵, С.А. Ядрихинский¹⁴⁶.

Термин "налоговый рюлинг" как эквивалент англоязычного "advance tax ruling" обладает рядом преимуществ с точки зрения юридической терминологии. Во-первых, данный термин точно отражает административно-правовую природу рассматриваемого института, поскольку слово "рюлинг" (от англ. "ruling" - решение, постановление) указывает на официальный характер акта, принимаемого уполномоченным органом. Во-вторых, использование этого термина позволяет

¹³² Тасалов К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022. – С.136

¹³³ Живихина О.С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10, 08.00.14 / Живихина Ольга Сергеевна; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ]. М., 2013. – С.20.

¹³⁴ Фадеева И.А. Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Фадеева Ирина Андреевна; [Место защиты: Моск. гос. ин-т междунар. отношений]. М., 2018. – С.17.

¹³⁵ Осина, Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США / Д. М. Осина // Налоговед. – 2019. – № 3. – С. 87.

¹³⁶ Акимова, В. Г. О рецепции международных антиуклонительных норм и ее последствиях / В. Г. Акимова // Налоговед. – 2019. – № 4. – С. 14.

¹³⁷ Кониенко Н.Ю., Богатырева А.Ф., Королев Г.А. [и др.] Российские инициативы в области международного налогообложения: изменение международного налогового ландшафта / под ред. Н.Ю. Кониенко. М.: Издат. дом Дело, 2021. 71 с.

¹³⁸ Онофрейчук А. Налоговое планирование со Швейцарией. Что меняется в 2020 году // Практическое налоговое планирование. 2020. № 1. С. 60.

¹³⁹ Соколова С.Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Соколова Светлана Геннадьевна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»]. М., 2022. - С.26.

¹⁴⁰ Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Старженецкая Любовь Николаевна; [Место защиты: Моск. гос. ин-т междунар. отношений]. М., 2016. – С.130.

¹⁴¹ Шестакова Е.В. Концепция основ и приоритетов налоговой политики в сфере малого бизнеса: монография. М.: Русайнс, 2016. – С.112.

¹⁴² Батаев И.Т. Сервисная и контрольная функция налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Батаев Исмаил Таблиханович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»]. Грозный, 2020. С. 125.

¹⁴³ Брук, Б. Я. Правовой статус Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР и их роль в толковании российских международных налоговых договоров / Б. Я. Брук // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2018. – № 12. – С. 6.

¹⁴⁴ Сорокин А.А. Правовое регулирование налогообложения трансграничных операций в России и в странах ОЭСР: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022. 241 с.

¹⁴⁵ Дементьев И.В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность: учеб. пособие / И.В. Дементьев; Российская академия правосудия. М.: РАП, 2014. -С.258.

¹⁴⁶ Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Ядрихинский Сергей Александрович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. М., 2021. – С. 444.

избежать семантической двусмысленности, присущей термину "предварительное решение", который может ошибочно восприниматься как промежуточный или незавершенный акт. В-третьих, в отличие от "фискального рескрипта", охватывающего только частные и гибридные решения, термин "налоговый рулинг" применим ко всему спектру подобных актов, включая публичные рулинги. В-четвертых, в сравнении с термином "мотивированное мнение", он лишен внутреннего противоречия, так как решения налоговых органов по определению должны быть мотивированными. Наконец, использование термина "налоговый рулинг" способствует гармонизации российской налогово-правовой терминологии с международной практикой.

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что термин "налоговые рулинги" является наиболее корректным и методологически обоснованным эквивалентом англоязычного понятия "advance tax rulings" в российском правовом дискурсе. Такое терминологическое решение обеспечивает точность передачи юридической сущности рассматриваемого института, позволяет избежать концептуальной неопределенности, соответствует современным тенденциям развития налогово-правовой доктрины и способствует интеграции российской правовой системы в глобальное правовое пространство при сохранении необходимой терминологической преемственности.

Установив терминологический приоритет понятия "налоговые рулинги" как наиболее адекватного эквивалента англоязычного термина "advance tax rulings", необходимо перейти к содержательному исследованию данного термина. Ключевым этапом такого исследования является формулирование научно обоснованного определения налоговых рулингов, которое позволит выявить их существенные признаки, отграничить от других правовых категорий и создать концептуальную основу для дальнейшего анализа их правовой природы, функционального назначения и механизма действия в различных правовых системах.

Для выявления концептуальных подходов к определению понятия и сущности налоговых рулингов представляется необходимым осуществить комплексный анализ доктринальных источников.

Для начала стоит указать, что история изучения правовой сущности налоговых рулингов насчитывает несколько десятилетий и берет свое начало в работах ученых-правоведов, исследовавших административные процедуры в налоговой сфере. Следует отметить, что фундаментальный вклад в исследование данного института внес Дж. Преббл (J. Prebble), который уже в 1985 году в своей работе "Advance rulings procedures" представил анализ процедур налоговых рулингов, а в 1986 году опубликовал монографию "Advance Rulings on Tax Liability", посвященную концептуальным основам данного института. В дальнейшем исследователь расширил географию своих научных интересов, опубликовав в 1987 году компаративное исследование налоговых рулингов в Канаде и Швеции.

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

В отношении австралийской модели налоговых рулингов значительный научный вклад внесли работы Д. Бентли (D. Bentley), предложившего в 1997 году концепцию реформирования австралийской системы рулингов, Д. Сколаро (D. Scolaro), которая в 2006 году подняла фундаментальный вопрос о правовой природе налоговых рулингов, а также С. Джеймса (S. James), Э. Сойэра (A. Sawyer) и И. Валшцукки (I. Wallschutzky). Особого внимания заслуживают аналитические исследования Национального аудиторского бюро Австралии и работы Т. Шермана (T. Sherman), проводившего внутренний обзор систем и процедур, связанных с

частными обязывающими рулингами и заблаговременными заключениями в Австралийском налоговом управлении.

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

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

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

Например, К. Романо в своем исследовании отмечал, что налоговые рулинги — это «правовые инструменты, в соответствии с которыми налогоплательщики (или их налоговые консультанты) могут получить от налоговых органов более или менее обязательное заключение относительно режима налогообложения конкретной сделки или серии предполагаемых сделок. Данные рулинги адресованы конкретным налогоплательщикам по запросу и определяют, каким образом налоговая администрация будет применять закон к конкретному

налогоплательщику или группе налогоплательщиков касательно сделки или ряда определенных фактов или транзакций»¹⁴⁷.

М. Эллис предлагает рассматривать налоговый рюлинг как «обязывающее заявление от налоговых органов по добровольному запросу частного лица относительно [налогового] режима и последствий одного или ряда предполагаемых будущих действий или сделок»¹⁴⁸. Научная ценность предложенного им определения заключается в выделении четырех ключевых элементов налогового рюлинга: 1) выдача налоговыми органами; 2) инициирование налогоплательщиком; 3) регулирование будущих действий; 4) наличие определенной степени обязательности для налоговых органов. Как отмечает М. Эллис, «рюлинги предоставляют ценный интерфейс между абстрактным налоговым законодательством и его конкретным применением к индивидуальным обстоятельствам налогоплательщиков»¹⁴⁹.

С. Белз проводит принципиальное разграничение между частным (*private letter ruling*) и публичным (*revenue ruling*) рюлингами. Частный рюлинг — это «письменное заявление, выданное налогоплательщику Национальным офисом, которое интерпретирует и применяет налоговое законодательство к конкретному состоянию фактов»¹⁵⁰, тогда как публичный рюлинг представляет собой «официальную интерпретацию Службы, которая была опубликована в официальном бюллетене внутренних доходов для информирования и руководства налогоплательщиков, должностных лиц службы внутренних доходов и других заинтересованных лиц»¹⁵¹.

Й. Гивати приводит следующее определение налогового рюлинга: «рюлинг представляет собой письменное заявление, выданное налогоплательщику или его уполномоченному представителю Национальным офисом, которое интерпретирует

¹⁴⁷ *Romano C.* Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. 78 p.

¹⁴⁸ *Ellis M.J.* Advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). p. 2.

¹⁴⁹ Там же.

¹⁵⁰ *Belz S.C.* Federal Tax Rulings: Procedure and Policy // Vanderbilt Law Review. – 1967. – Vol. 21. – № 1. – P. 78-99.

¹⁵¹ Там же.

и применяет налоговое законодательство к конкретной совокупности фактов»¹⁵². Й. Гивати подчеркивает, что налоговый рюлинг — это процедура, позволяющая налогоплательщикам «достичь определенности в отношении налоговых последствий планируемой сделки»¹⁵³. Существенной характеристикой налогового рюлинга является то, что он запрашивается до совершения сделки: «До совершения сделки налогоплательщик обращается в налоговые органы за обязательным решением о налоговых последствиях сделки. В свете рюлинга налогоплательщик решает, следует ли осуществлять сделку»¹⁵⁴.

Й. Гивати рассматривает налоговые рюлинги как административные акты, издаваемые специализированными государственными органами. Автор подчеркивает, что рюлинги имеют обязательный характер для выдавшего их органа: «Если фирма запрашивает рюлинг [advance ruling], агентство узнает её тип. Учитывая эту информацию, агентство решает, разрешить или запретить использование технологии для этой фирмы. Решение агентства в процессе лицензирования или рюлинга является обязательным для него»¹⁵⁵.

К. Романо определяет частный налоговый рюлинг как «официальную позицию налоговой администрации по конкретным фактическим обстоятельствам, представленным налогоплательщиком, которая имеет обязательную силу для налоговых органов»¹⁵⁶. В свою очередь, М. Эллис характеризует налоговый рюлинг как «обязывающее заявление от налоговых органов по добровольному запросу частного лица относительно режима и последствий одного или ряда предполагаемых будущих действий или сделок»¹⁵⁷. Дж. Преббл отмечает, что «по мере того как коммерческие операции, с одной стороны, и налоговое законодательство, с другой стороны, становятся все более сложными, налоговые

¹⁵² *Givati Y.* Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings // *Virginia Tax Review*. 2009. p.11

¹⁵³ Там же. С.9.

¹⁵⁴ Там же. С.1.

¹⁵⁵ *Givati, Y.* An Incomplete Contracting Approach to Administrative Law // *American Law and Economics Review*. – 2016. – Vol. 18, № 1. – P. 198.

¹⁵⁶ *Romano C.* Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? *IBFD Publications BV*, 2002. p. 119.

¹⁵⁷ *Ellis M.J.* Advance rulings / M.J. Ellis // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international).* p. 2

практики во многих юрисдикциях призывают к созданию процедур, с помощью которых налогоплательщики могут заранее узнать официальное мнение налоговых органов о налоговых последствиях их предполагаемых операций»¹⁵⁸.

Д.Е. Осттин, Н.Ф. Кроуч и Ф. Беннетт рассматривая налоговые рулинги в США, отмечали, что частный рулинг (Private Letter Ruling, PLR) определяется как "письменное заявление, выданное налогоплательщику Национальным офисом, которое интерпретирует и применяет налоговое законодательство к конкретному набору фактов этого налогоплательщика"¹⁵⁹.

В статье Э. Девоса, Д.Б. Фарбера, Х. Ли и Ш. Рахмана дается следующее определение частного рулинга: «письменное определение, выданное налогоплательщику Ассоциированным офисом IRS в ответ на письменный запрос налогоплательщика, поданный до подачи деклараций или отчетов, требуемых налоговым законодательством, о его налоговом статусе или налоговых последствиях его действий или транзакций»¹⁶⁰. Также авторами было предложено более краткое, но схожее определение: «PLR является письменным заявлением, выданным налогоплательщику, которое интерпретирует и применяет налоговые законы к представленному налогоплательщиком набору фактов»¹⁶¹. Они подчеркивают индивидуальный характер частного рулинга и его обязательность только для конкретного налогоплательщика, запросившего рулинг: «Одним важным ограничением PLR, которое IRS настоятельно подчеркивает, является то, что PLR не могут использоваться в качестве прецедентов другим налогоплательщиком»¹⁶².

Н.А. Шугарман определяет частный рулинг как "письмо-заключение, выданное налогоплательщику или его уполномоченному представителю

¹⁵⁸ *Prebble, KC J.* Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // *Australian Tax Forum.* - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 217.

¹⁵⁹ *Osteen, D. E., Crouch, N. F., & Bennett, P.* (2002). Obtaining Private Guidance from the Internal Revenue Service. In *Tax Institute Compendium of the University of Southern California School of Law* (Chapter 17, pp. 17-1–17-55).

¹⁶⁰ *Devos E., Farber D. B., Li H., Rahman S.* IRS Private Letter Rulings: Initial Evidence on Determinants and Consequences // *Journal of Financial Research.* 2023. Vol. 46. P. 851. <https://doi.org/10.1111/jfir.12338>.

¹⁶¹ Там же. С.849.

¹⁶² *Devos E., Farber D. B., Li H., Rahman S.* IRS Private Letter Rulings: Initial Evidence on Determinants and Consequences // *Journal of Financial Research.* 2023. Vol. 46. P. 852. <https://doi.org/10.1111/jfir.12338>.

Национальным офисом Налоговой службы, которое интерпретирует и применяет налоговое законодательство к конкретному набору фактов"¹⁶³. В статье С. Джеймса и И. Уоллшутского налоговый рюлинг определяется как официальная интерпретация законодательных положений. Согласно авторам, «налоговые рюлинги являются официальными интерпретациями законодательных положений»¹⁶⁴. В австралийском контексте, как отмечают авторы, «согласно Закону о налоговом администрировании, публичный рюлинг считается "определением Комиссаром способа, которым налоговый закон или налоговые законы будут применяться к любому лицу в отношении класса договоренностей, класса лиц в отношении договоренности или класса лиц в отношении класса договоренностей"»¹⁶⁵. Для частных рюлингов приводится следующее определение: «письменный ответ от Комиссара на запрос о рюлинге о способе, которым налоговый закон или налоговые законы будут применяться к конкретной договоренности или договоренностям, заключенным или предлагаемым к заключению, конкретным налогоплательщиком»¹⁶⁶. "Публичный рюлинг, при его издании, является опубликованным мнением Комиссара государственных доходов (Комиссара) по конкретной теме, к которой он относится"¹⁶⁷. Публичный рюлинг заменяет и отменяет любые существующие частные рюлинги, меморандумы, руководства и консультации, предоставленные Комиссаром в отношении рассматриваемых вопросов.

В отчете Генерального инспектора по налогообложению Австралии А. Норузи дает определение гибридным рюлингам (class rulings) «[классовый рюлинг] выдаются в ответ на запрос организации, желающей получить консультацию о применении соответствующих положений налогового законодательства к нескольким налогоплательщикам в отношении определенной схемы (кроме

¹⁶³ *Sugarman, N.A.* Tax Ruling Procedure Revisited // *William & Mary Law Review*. – 1968. – Vol. 9. – № 4. – P. 1011-1040.

¹⁶⁴ *James S., Wallschutzky I.* The Design of an Appropriate System of Tax Rulings // *Revenue Law Journal*. 1995. Vol. 5. P. 175.

¹⁶⁵ *James S., Wallschutzky I.* The Design of an Appropriate System of Tax Rulings // *Revenue Law Journal*. 1995. Vol. 5. P. 175-196.190-191.

¹⁶⁶ Там же.

¹⁶⁷ Queensland Treasury and Trade. Public Ruling Payroll Tax Act - Harmonised: Payroll Tax Nexus Provisions // Public Ruling PTA039.1 от 03.06.2011. p.1-8.

инвестиционного или финансового продукта, для которого может быть выдан продуктовый рюлинг)»¹⁶⁸. Классовые рюлинги представляют собой механизм, позволяющий обеспечить налоговую определенность для группы налогоплательщиков, находящихся в схожей ситуации, без необходимости каждому из них запрашивать индивидуальный частный рюлинг. Продуктовые рюлинги (product rulings) отличаются тем, что предназначены для инвестиционных или финансовых продуктов: «Когда предмет предлагаемого рюлинга является инвестиционный или финансовый продукт, вместо группового рюлинга может быть выдан продуктовый рюлинг»¹⁶⁹. Д. Сколаро дает следующее определение: «налоговые рюлинг в Австралии является механизмом, с помощью которого АТО предоставляет свое мнение о том, как следует интерпретировать или применять налоговое законодательство»¹⁷⁰. Как указывает Э. Сойер, "частное рюлинг — это интерпретация Уполномоченным того, как закон о налогообложении применяется к конкретному соглашению для конкретно определенного налогоплательщика (налогоплательщиков), в то время как продуктовый рюлинг — это интерпретация Уполномоченным того, как закон о налогообложении применяется к конкретному соглашению для группы налогоплательщиков, все из которых не обязательно должны быть конкретно идентифицированы"¹⁷¹. По мнению Э. Сойера, публичные рюлинги представляют собой интерпретацию налогового законодательства, применимую к обобщенным соглашениям для неопределенного круга налогоплательщиков¹⁷².

Если говорить о российских правовых научно-исследовательских работах, то можно обратиться к определению Д.В. Винницкого, который в своей докторской диссертации отмечал “процедура так называемого фискального рескрипта (rescrit fiscal) предоставляет всякому налогоплательщику согласно ст. L 64 В Свода

¹⁶⁸ *Noroozi, A.* Inspector-General of Taxation. Review into the Australian Taxation Office's administration of class rulings [Text] / A. Noroozi // Report to the Assistant Treasurer. – September 2011. – p.2

¹⁶⁹ Там же. С.3.

¹⁷⁰ *Scolaro D.* Tax Rulings: Opinion or Law? The Need for an Independent 'Rule-Maker' // Revenue Law Journal. 2006. Vol. 16. Iss. 1. Art. 7. P. 111.

¹⁷¹ *Sawyer A.* Binding rulings: a New Zealand perspective and comparison with Australia // Australian and New Zealand Tax Rulings. 2022. P. 1-25.

¹⁷² Там же.

фискальных процедур Франции возможность направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. По существу, речь идет о возможности, имеющейся в распоряжении любого налогоплательщика, получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы”¹⁷³.

Критический анализ приведенных научных позиций позволяет выявить как их достоинства, так и отдельные недостатки с точки зрения отражения сущности налогового рулинга.

Так, подход М. Эллиса представляется неполным, поскольку ограничивает круг налоговых рулингов исключительно частными рулингами, инициированными налогоплательщиком, игнорируя существование публичных рулингов. Кроме того, в данном определении отсутствует указание на институциональную специфику органа, выдающего рулинги, и на функциональное разграничение между органами выдачи рулингов и органами контроля.

Определение Й. Гивати акцентирует внимание на функциональном аспекте института налоговых рулингов, однако не раскрывает его существенные признаки. Положительным моментом является указание на превентивный характер рулинга.

В приведенном определении профессора Д.В. Винницкого справедливо акцентировано внимание на превентивном характере рулинга и его обязательность для налоговых органов, тем не менее квалификация налогового рулинга как формы налогового контроля, пожалуй дискуссионна, так как органы, выдающие рулинги, определяют вопросы права, а не осуществляют контрольные функции.

Процедурный подход J. Prebble и И.Н. Соловьева также не в полной мере отражает специфику данного института. В нем отсутствует указание на институциональную специализацию органа, выдающего рулинги, и на функциональное разграничение с органами контроля. Вместе с тем, положительной

¹⁷³ *Винницкий Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

стороной является выделение трех ключевых аспектов рулинга: превентивного, индивидуального и обязывающего характера.

Итак, проведенный комплексный анализ доктринальных источников позволил выявить несколько основных методологических подходов к определению понятия и сущности налоговых рулингов: формально-догматический, функциональный и институциональный. Каждый из данных подходов предлагает собственную перспективу рассмотрения исследуемого феномена.

Формально-догматический подход к исследованию налогового рулинга предполагает анализ его юридических признаков, нормативного закрепления и соотношения с иными институтами налогового права. Данный подход имеет фундаментальное значение для формирования целостного представления о правовой природе налогового рулинга и его месте в системе налогового права.

В отчете М. Эллиса, подготовленном для Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association), налоговый рулинг определяется как "более или менее обязывающее заявление от налоговых органов по добровольному запросу частного лица относительно режима и последствий одного или ряда предполагаемых будущих действий или сделок"¹⁷⁴. Данное определение, сформулированное в конце 90х стало результатом компромисса между представителями различных правовых систем и отражает базовое понимание института налогового рулинга на тот период.

Необходимо отметить, что из определения принятого на 53 Конгрессе Международной Фискальной Ассоциации были прямо исключены следующие положения: "(a) компромиссы по прошлым сделкам, которые не содержат соглашения относительно будущего; (b) так называемые публичные рулинги (как они определены в Руководстве IBFD): общие руководящие принципы, издаваемые налоговыми органами, в которых излагается их толкование определенных законов, не запрашиваемых конкретным налогоплательщиком и не касающихся отдельных

¹⁷⁴ *Ellis M.J. General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51*

фактических ситуаций; (с) разрешение на специальный налоговый режим, которое доступно только по заявлению и на которое налогоплательщик, отвечающий определенным условиям, имеет законодательное право (например, консолидированные налоговые декларации, льготы по переносу позиций)" ¹⁷⁵.

Однако современная практика применения налоговых рулингов существенно эволюционировала за прошедшие десятилетия, и в настоящее время перечисленные элементы во многих юрисдикциях составляют единую систему рулингов. В частности, налоговые рулинги выдаются не только в отношении планируемых сделок, но и уже совершенных, но еще не проверенных в рамках налоговой оценки; существуют не только частные, но и публичные рулинги; широко применяется практика разрешений на применение особого налогового режима.

Таким образом, ключевым признаком налогового рулинга, согласно отчету М. Эллиса, является «наличие закрепленной в законодательстве формальной процедуры его получения. Именно этот признак позволяет отграничить налоговый рулинг от иных форм взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, таких как устные консультации, неформальные разъяснения и т.д.»¹⁷⁶.

Следующим по важности следует определить такой признак как обязательная сила налогового рулинга для налоговых органов. Как отмечает П. Тексье, «рулинг создает «договорную» обязанность налогового органа следовать высказанной позиции, что обеспечивает стабильность налоговых правоотношений и защиту законных ожиданий налогоплательщика»¹⁷⁷. Исследование «договорной» связи имеет существенное теоретико-правовое значение, так как от этого зависят средства правовой защиты: будут применяться административные принципы

¹⁷⁵ Там же.

¹⁷⁶ Там же.

¹⁷⁷ *Texier, P.* (2017). La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. HAL CCSD, 1-11.

(*estoppel*¹⁷⁸, *legitimate expectation*¹⁷⁹) к спорным правоотношениям или же это договорные обязательства, регулируемые самим “договором”¹⁸⁰.

Итак, проведенный анализ нормативных правовых актов и доктринальных источников позволяет выделить следующие существенные юридические признаки налогового рулинга:

1. Наличие формальной, законодательно закрепленной процедуры - налоговый рулинг выдается в рамках специальной процедуры, регламентированной нормативными правовыми актами¹⁸¹. Данный признак является ключевым для определения налогового рулинга как самостоятельного правового института и позволяет его отличить от иных неформальных актов (разъяснений).

2. Заблаговременный характер - налоговый рулинг может предоставляться как до совершения соответствующих операций (*ex ante*¹⁸²), так и после их совершения (*ex post*¹⁸³), но до проведения налоговой оценки (*tax assessment*).

3. Ассиметричный характер. Обязательная сила для налоговых органов при соблюдении налогоплательщиком указанных в рулинге условий налоговый орган не вправе изменять свою позицию (методологию правоприменения) и

¹⁷⁸ "Эстоппель — это препятствие, которое не позволяет лицу выдвигать претензию или право, противоречащее тому, что это лицо ранее сказало или сделало." Black H.C. Black's law dictionary / H.C. Black, B.A. Garner. – 9th ed. – St. Paul, Minn : West, 2009. – P. 629. – ISBN 9780314199492.

¹⁷⁹ В прецедентном праве суды установили, что законное ожидание может возникнуть из обещания государственного органа. Это обещание может быть явным или скрытым, но оно должно быть ясным и справедливым. Принцип законного ожидания обеспечивает возможность людям доверять государственным органам в том, что они будут действовать справедливо и честно. Как правило, законные ожидания могут быть материальными и процессуальными. 1) Если государственный орган явно пообещал сохранить существующую политику для конкретного лица или группы, которые будут существенно затронуты изменением, то обычно он должен сдержать свое обещание (материальное ожидание). 2) Если государственный орган явно пообещал проконсультироваться с теми, кто затронут или потенциально может быть затронут, то обычно он должен провести такую консультацию (классический случай процедурного ожидания).

¹⁸⁰ *Stott D, Felix A.* Principles of Administrative Law. London: Taylor & Francis Group; 1997. – p.65-66.

¹⁸¹ *Ellis M.J.* General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51. См. так же. *Prebble J.* Advance Rulings: A Proposed Procedure (1996) // STRIKING THE BALANCE: TAX ADMINISTRATION, ENFORCEMENT AND COMPLIANCE IN THE 1990S / Gammie M., Shipwright A. (eds.). - Institute for Fiscal Studies, 1996. - pp. 94-129. - URL: <https://ssrn.com/abstract=1604903> (дата обращения: 03.03.2025).

¹⁸² *Ex ante* (*ex-ante*) - ожидаемый, предполагаемый: об уровне сбережений, капиталовложений, в отличие от фактического. *Ex ante* // Академик словари и энциклопедии. URL: https://economy_en_ru.academic.ru/70691/ex_ante?ysclid=m82m1jzfg5657690456 (дата обращения: 10.03.2025).

¹⁸³ *Ex post* (*ex-post*) - фактический; осуществлённый (*об инвестициях, сбережениях*). *Ex post* // Академик словари и энциклопедии. URL: https://economics_finance_en_ru.academic.ru/11310/ex_post?ysclid=m82m6fmvbe140878462 (дата обращения: 10.03.2025).

применять иной подход к налогообложению соответствующих операций. При этом налогоплательщик не связан позицией, выраженной в налоговом рюлинге, и вправе применять иной подход к налогообложению (tax assessment) своих операций, принимая на себя соответствующие риски.

В контексте формально-догматического анализа налогового рюлинга необходимо также рассмотреть вопрос о его видах и классификации. Современная доктрина налогового права и международная практика позволяют выделить следующие основные виды налоговых рюлингов:

- По форме выдачи: официальные рюлинги (formal rulings), основанные на конкретном законодательном или регулятивном органе; неформальные рюлинги (informal rulings), не имеющие такой основы.

- По территориальному охвату: национальные рюлинги, затрагивающие налоговую систему одного государства; международные рюлинги, касающиеся налоговых органов более чем одной страны.

- По субъектному составу: частные рюлинги (private rulings), адресованные конкретному налогоплательщику; публичные рюлинги (public rulings), адресованные неопределенному кругу лиц; гибридные рюлинги (hybrid rulings), адресованные определенной категории налогоплательщиков (class rulings) или касающиеся определенного вида операций (product rulings).

- По временному фактору: предварительные рюлинги (ex ante), выдаваемые до совершения соответствующих операций; последующие рюлинги (ex post), выдаваемые после совершения операций, но до проведения налоговой оценки (tax assessment).

- По предмету: общие рюлинги (general rulings), касающиеся общих вопросов применения налогового законодательства; специальные рюлинги (specific rulings), относящиеся к конкретным налогам (VAT rulings, GST rulings) или отдельным аспектам налогообложения; рюлинги о применении специальных налоговых режимов (tax-free rulings), предоставляющие право на льготное налогообложение при соблюдении определенных условий.

Функциональный подход к определению понятия налогового рулинга фокусируется на его целевом назначении и функциях, которые он выполняет в системе налогового администрирования. Данный подход позволяет выявить практическую значимость налогового рулинга и его роль в обеспечении эффективного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Целевое назначение налогового рулинга в налоговой системе определяется налоговой политикой государства и закрепляется в законах или подзаконных актах, в зависимости от уровня формализации системы налоговых рулингов. Данный подход к исследованию налогового рулинга направлен на анализ его целевой составляющей и ценностных ориентиров, лежащих в основе данного института. Налоговый рулинг как инструмент баланса частных и публичных интересов представляет особый научный и практический интерес.

В современном налоговом праве признается необходимость обеспечения справедливого баланса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. М. Эллис подчеркивает, что «поиск оптимального баланса между частными и публичными интересами в налоговой сфере является одной из ключевых задач современного налогового права и налоговой политики государства»¹⁸⁴. Д.В. Винницкий подчеркивает: «Одна из принципиальных проблем налогового права - поиск баланса между публичными интересами (в эффективном налоговом администрировании и финансировании государственных расходов) и частными интересами (в минимизации налогового бремени и оптимизации налоговых издержек)»¹⁸⁵. Как справедливо отмечает Д.М. Щекин, налоговый рулинг выступает одним из эффективных инструментов обеспечения такого баланса¹⁸⁶.

¹⁸⁴ *Ellis M.J.* General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51.

¹⁸⁵ *Винницкий Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

¹⁸⁶ *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук: 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович; ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». - Москва, 2023. – 356-357 с.

С точки зрения налогоплательщика, налоговый рулинг обеспечивает реализацию его законных интересов в определенности налоговых последствий хозяйственных операций, минимизации налоговых рисков и стабильности налоговых правоотношений. Получая налоговый рулинг, налогоплательщик приобретает правовые гарантии того, что его понимание налогового законодательства и оценка налоговых последствий его деятельности соответствуют официальной позиции налоговых органов, что исключает риск непредвиденных налоговых доначислений, штрафов и пеней.

С точки зрения государства, налоговый рулинг служит инструментом реализации его публичных интересов в эффективном налоговом администрировании, предупреждении налоговых споров, обеспечении добровольного соблюдения налогового законодательства и стабильности налоговых поступлений. Институт налогового рулинга способствует формированию партнерской модели взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, основанной на принципах сотрудничества, взаимного доверия и прозрачности. Данная модель отвечает современным тенденциям в развитии налогового администрирования и способствует повышению его эффективности.

Д.В. Винницкий подчеркивает роль налогового рулинга (фискального рескрипта) в противодействии недобросовестным налоговым практикам: «Администрация должна в ответе указать, усматриваются ли в операции, по ее мнению, признаки злоупотребления правом»¹⁸⁷. Такой подход позволяет выявлять и предотвращать потенциальные злоупотребления на стадии планирования хозяйственных операций, что существенно снижает риски для налоговой системы.

Налоговые рулинги могут выступать важным инструментом формирования доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Как отмечает Л.Л. Арзуманова, «в нашем государстве давно назрела потребность в

¹⁸⁷ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

открытом формате взаимодействия»¹⁸⁸, что соответствует миссии ФНС России по «предоставлению высокого качества услуг и созданию комфортных условий уплаты налогов»¹⁸⁹. Позволяя налогоплательщикам перепроверить себя по спорным вопросам применения налогового законодательства до совершения хозяйственных операций, институт налогового рулинга создает правовые предпосылки для снижения конфликтности в налоговой сфере и формирования партнерской модели взаимодействия между участниками налоговых правоотношений.

Как справедливо отмечают Л.Л. Арзуманова и А.А. Григорьев, «в основе спора между налоговым органом и налогоплательщиком всегда лежит баланс публичных и частных интересов»¹⁹⁰, а «для налогоплательщика важна определенность в налоговых правоотношениях»¹⁹¹. Институт налогового рулинга в странах англосаксонской правовой семьи направлен на решение этих фундаментальных задач на стадии планирования хозяйственной деятельности. В отличие от альтернативных способов урегулирования уже возникших разногласий, таких как медиация, которая предполагает «открытый диалог между властью и бизнесом»¹⁹² *post factum*, налоговые рулинги реализуют проактивный подход к предупреждению налоговых споров, создавая правовые гарантии для налогоплательщиков и одновременно обеспечивая реализацию фискальных интересов государства.

Вышеизложенное свидетельствует, что налоговые рулинги функционируют как комплексный правовой механизм, объединяющий материально-правовые нормы, процедурные требования и институциональные гарантии, направленные на создание правовых условий для добровольного соблюдения налогового законодательства. В отличие от классических форм налогового

¹⁸⁸ Арзуманова, Л. Л. В поиске выстраивания траектории доверительных отношений между налоговым органом и налогоплательщиками / Л. Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7(107). – С. 98. – DOI 10.17803/2311-5998.2023.107.7.097-106.

¹⁸⁹ Там же.

¹⁹⁰ Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование медиации как альтернативного способа разрешения спора: налогово-правовой аспект / Л. Л. Арзуманова, А. А. Григорьев // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2021. – № 9(85). – С. 97. – DOI 10.17803/2311-5998.2021.85.9.089-097. – EDN FQPUEB.

¹⁹¹ Там же.

¹⁹² Там же.

администрирования, направленных на выявление и пресечение нарушений налогового законодательства посредством проверочных мероприятий, налоговый рулинг реализует превентивную функцию обеспечения правовой определенности через предварительное согласование налоговых последствий планируемых операций. Этот механизм обеспечивает реализацию частных интересов налогоплательщиков в правовой определенности и минимизации налоговых рисков, одновременно удовлетворяя публичные интересы государства в стабильности налоговых поступлений и предупреждении налоговых споров путем формирования партнерской модели взаимодействия между участниками налоговых правоотношений. На основе сравнительно-правового анализа практики применения налоговых рулингов в Индии, Южно-Африканской Республике и Австралии следует констатировать, что в странах англосаксонской правовой семьи налоговые рулинги представляют собой самостоятельный правовой механизм согласования публичных и частных интересов, кардинально отличающийся от традиционных административных процедур по своей правовой природе и функциональному назначению.

В контексте сравнительно-правового исследования налоговых рулингов представляется целесообразным обратиться к судебной практике англосаксонской правовой системы, где прецедентное право играет определяющую роль в формировании правовых механизмов. Анализ судебных решений позволяет выявить основополагающие принципы, определяющие юридическую силу и пределы действия налоговых рулингов в различных юрисдикциях.

Следует подчеркнуть, что судебная практика последовательно придерживается позиции, согласно которой налоговые рулинги не предоставляют абсолютной защиты от применения общих норм о противодействии уклонению от налогообложения. Особую научно-практическую значимость в данном контексте имеет решение Верховного суда США по делу *Bob Jones University*¹⁹³, в котором была сформулирована доктрина нормативных свойств публичных рулингов и

¹⁹³ *Bob Jones University v. United States* (1983)..

подтверждены широкие дискреционные полномочия налоговых органов по толкованию налогового законодательства. В обосновании своей позиции Суд указал: "С момента появления Налогового кодекса Конгресс счел необходимым наделить администраторов налогового законодательства очень широкими полномочиями по толкованию этих законов. В такой сложной области, как налоговая система, орган, которому Конгресс вверил административную ответственность, должен иметь возможность осуществлять свои полномочия для решения меняющихся условий и новых проблем"¹⁹⁴. При этом суд установил важное ограничение: "Мы подчеркиваем, однако, что эти деликатные определения должны делаться только в случаях, когда нет сомнений в том, что деятельность организации нарушает фундаментальную общественную политику".

В деле *Belconnen Lakeview*¹⁹⁵ Федеральный суд Австралии рассмотрел случай, когда разработчик недвижимости не раскрыл покупателю, что он получил частный рюлинг, согласно которому его поставки были освобождены от НДС. Вместо этого договор купли-продажи был составлен таким образом, как если бы поставка облагалась НДС по схеме маржи. Суд установил, что такое поведение было вводящим в заблуждение, поскольку договор фактически предполагал, что НДС подлежал уплате и что сумма, представляющая НДС, будет в конечном итоге перечислена в бюджет. Суд признал, что покупатель в результате этого потерял возможность пересмотреть контракт между датой его заключения и датой расчета. Суд оценил эту потерянную возможность как имеющую "пренебрежительную" ценность и присудил компенсацию в размере 50% от суммы, которая была бы выплачена в качестве НДС, если бы поставка действительно облагалась налогом.

В то же время, налоговый рюлинг является важным инструментом защиты прав налогоплательщиков. В условиях усложнения налогового законодательства и увеличения налоговых рисков для бизнеса налоговый рюлинг обеспечивает реализацию принципа правовой определенности и защищает налогоплательщика от произвольного толкования налогового законодательства налоговыми органами.

¹⁹⁴ Там же. С. 589.

¹⁹⁵ *Belconnen Lakeview Pty Ltd v Lloyd* (2021).

Как отмечает С.А. Ядрихинский, «налоговые рулинги и соглашения с налоговыми органами, по мнению Е.В. Овчаровой, являются наиболее эффективными средствами профилактики нарушений и злоупотреблений в налоговой сфере»¹⁹⁶. Данные гарантии имеют особое значение для инвестиционных проектов с длительным сроком окупаемости, требующих предсказуемости налоговых условий.

Проблематика недостаточной развитости институтов, обеспечивающих доверие между налогоплательщиками и налоговыми органами, занимает существенное место в научной доктрине налогового права. Д.В. Винницкий в своем исследовании 2003 года справедливо отмечал: «В действующем российском законодательстве о налогах и сборах процедуры, подобные используемой в иностранном праве процедуре фискального рескрипта, развиты недостаточно... Изложенное позволяет говорить о том, что действующее законодательство РФ о налогах и сборах не предоставляет добросовестному участнику налоговых отношений достаточно гарантий от изменения практики правоприменения»¹⁹⁷. Данные научные положения сохраняют свою актуальность и в современных условиях.

По мнению Дж. Преббла, «обеспечение соответствия института налогового рулинга основополагающим принципам налогового права требует создания прозрачных и недискриминационных процедур его получения, установления механизмов контроля за законностью налоговых рулингов, а также обеспечения доступа всех заинтересованных лиц к информации о выданных рулингах»¹⁹⁸. Данные меры направлены на предотвращение злоупотреблений при применении института налогового рулинга и обеспечение его соответствия телеологическим основаниям налогового права.

¹⁹⁶ Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Ядрихинский Сергей Александрович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. М., 2021. – С. 444.

¹⁹⁷ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

¹⁹⁸ Prebble KC J. Advance Rulings: A Proposed Procedure (1996) // STRIKING THE BALANCE: TAX ADMINISTRATION, ENFORCEMENT AND COMPLIANCE IN THE 1990S / Gammie M., Shipwright A. (eds.). - Institute for Fiscal Studies, 1996. - pp. 94-129. - URL: <https://ssrn.com/abstract=1604903> (дата обращения: 03.03.2025).

По мнению П. Тексье, рескрипт осуществляет "двойной обход", включающий обход судебного контроля и модификацию законодательного процесса. В отношении первого аспекта П.Тексье указывает: «Очевидно, что устранение судьи глубоко меняет условия издания и, возможно, даже природу интерпретации, реализуемой через рескрипт; риск заключается в переходе от разъяснения правила к его применению через то, что может напоминать предрешение, возможно, являющееся результатом переговоров»¹⁹⁹.

Помимо этого, Тексье отмечает, что «помимо нормативизма, понимаемого как способность определять и/или санкционировать канонические поведения, нормативность может анализироваться как способность правила быть принятым и, следовательно, фактически формировать индивидуальные поведения». Именно эта характеристика делает налоговый рюлинг эффективным инструментом налоговой политики.

В свою очередь, как отмечается в исследовании Дж. Преббл, налоговые рюлинги приобретают особое значение в условиях усложнения налогового законодательства и увеличения налоговых рисков для бизнеса, так как «во многих юрисдикциях эти риски могут быть в некоторой степени снижены. Налогоплательщик может представить предложения налоговым органам и запросить решение об их налоговых последствиях»²⁰⁰.

Д.В. Винницкий, анализируя практику применения налогового рюлинга (фискального рескрипта) во Франции, отмечает, что он направлен на предоставление "всякому налогоплательщику... возможности направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. По существу, речь идет о возможности, имеющейся в распоряжении любого налогоплательщика, получить письменную консультацию в

¹⁹⁹ *Texier, P.* (2017). La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. HAL CCSD, 1-11.

²⁰⁰ *Prebble KC J.* Advance Rulings: A Proposed Procedure (1996) // *Striking the balance: tax administration, enforcement and compliance in the 1990s* / Gammie M., Shipwright A. (eds.). - Institute for Fiscal Studies, 1996. - pp. 94-129. - URL: <https://ssrn.com/abstract=1604903> (дата обращения: 03.03.2025).

налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы"²⁰¹.

С.В. Сергеев, исследуя проблематику налоговых споров, обращает внимание, на то что «налоговые рулинги являются эффективным инструментом налогового администрирования, так как они обеспечивают правовую определенность"²⁰². Как отмечает М. Эллис, «налоговый рулинг должен предотвращать судебные разбирательства и разногласия»²⁰³. Он отмечает, также что «налоговый рулинг предоставляет налоговым органам ценную информацию о планируемых хозяйственных операциях налогоплательщиков, что позволяет выявлять потенциальные пробелы и противоречия в налоговом законодательстве»²⁰⁴.

М.Р. Бубнова справедливо отмечает, что «перспективным является также развитие института предварительного налогового разъяснения, иначе – налогового рулинга, который, в свою очередь, стимулирует деловую активность физических и юридических лиц»²⁰⁵. В свою очередь Д.В. Винницкий справедливо отмечает, что «в странах, где существуют хорошо разработанные правила [налогового рулинга] фискального рескрипта, этот институт приобретает характер гарантии от произвольного изменения налоговыми органами своих позиций в отношении конкретного налогоплательщика»²⁰⁶. Такая гарантия имеет особое значение в условиях нестабильной экономической ситуации и частых изменений налогового законодательства.

Особый интерес представляет вопрос об эффективности налогового рулинга как инструмента налогового администрирования. Эффективность налогового

²⁰¹ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

²⁰² Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Сергеев Сергей Витальевич; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. М., 2020. С. 130-131.

²⁰³ Ellis M.J. General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51

²⁰⁴ Там же.

²⁰⁵ Бубнова, М. Э. Организация системы налогового контроля в условиях информационного общества : дис. ... канд. экон. наук : 5.2.3. / Бубнова Маргарита Эдуардовна ; [место защиты: ФГБОУ ВО Финансовый ун-т при Правительстве РФ ; Диссовет Д 505.001.121]. – Москва, 2022. – С.127.

²⁰⁶ Там же.

рулинга может оцениваться с различных позиций: с позиции налогоплательщика – как инструмент минимизации налоговых рисков и обеспечения правовой определенности; с позиции налоговых органов – как средство предупреждения налоговых споров и повышения качества налогового администрирования; с позиции государства в целом – как фактор формирования благоприятного инвестиционного климата и стимулирования экономического роста.

Функциональное значение налогового рулинга проявляется также в его способности обеспечивать баланс публичных и частных интересов в налоговой сфере. С одной стороны, данный институт защищает законные интересы налогоплательщиков, предоставляя им возможность получить заблаговременную определенность в отношении налоговых последствий своих действий. С другой стороны, он обеспечивает реализацию публичного интереса в эффективном налоговом администрировании и предотвращении недобросовестных налоговых практик.

В контексте функционального подхода к определению налогового рулинга важно отметить, что в различных юрисдикциях могут существовать различные модели данного института, отражающие специфику соответствующих налоговых систем и административных практик. Как указывает М. Эллис, “между 27 странами, представившими отчеты, законы и практика крайне различаются практически по всем аспектам налоговых рулингов. Однако, несмотря на различия в формах и процедурах, сущностное функциональное назначение налогового рулинга остается неизменным – обеспечение правовой определенности и минимизация налоговых рисков для налогоплательщиков”²⁰⁷.

Синтез вышеизложенных позиций позволяет выделить следующие основные функции данного института:

1. Функция обеспечения правовой определенности (регулятивная) – налоговый рулинг устраняет неопределенность в толковании и применении

²⁰⁷ *Ellis M.J. General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51.*

налогового законодательства к конкретной ситуации налогоплательщика, создавая ясность в отношении налоговых последствий хозяйственных операций.

2. Функция минимизации налоговых рисков – предварительный характер налогового рулинга позволяет налогоплательщику оценить и минимизировать налоговые риски до совершения хозяйственных операций, что способствует повышению экономической эффективности бизнес-решений.

4. Функция предупреждения налоговых споров (превентивная) – налоговый рулинг, имеющий обязательную силу для налоговых органов, предотвращает возникновение споров между налогоплательщиком и налоговыми органами по вопросам, охваченным рулингом, что снижает нагрузку на судебную систему и административные ресурсы.

5. Функция обеспечения единообразия правоприменительной практики(унифицирующая).

6. Стимулирующая функция – наличие института налогового рулинга повышает инвестиционную привлекательность налоговой юрисдикции, стимулирует деловую активность и способствует экономическому развитию.

7. Информационная функция – процедура получения налогового рулинга предоставляет налоговым органам ценную информацию о планируемых хозяйственных операциях налогоплательщиков, что позволяет выявлять потенциальные пробелы и противоречия в налоговом законодательстве.

8. Функция противодействия недобросовестным налоговым практикам (контрольная) – налоговый рулинг может использоваться как инструмент предварительного контроля за операциями налогоплательщиков и предотвращения агрессивного налогового планирования.

Также можно выделить и некоторые производные функции:

1. Функция гармонизации налоговых отношений – налоговый рулинг способствует формированию партнерских отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами (баланс частных и публичных интересов), основанных на принципах взаимного уважения, открытости и сотрудничества.

2. Функция влияния на формирование налоговой политики – анализ запросов на налоговые рюлинги позволяет выявлять проблемные аспекты налогового законодательства и учитывать их при формировании и корректировке налоговой политики государства.

Институциональный подход к исследованию налогового рюлинга фокусируется на его анализе как элемента институциональной структуры налогового администрирования, включая вопросы субъектного состава, организационного обеспечения и процедурных аспектов функционирования данного института. Данный подход позволяет выявить организационно-правовые особенности налогового рюлинга в различных налоговых системах и определить оптимальные модели его институционального оформления.

Налоговый рюлинг как элемент институциональной структуры налогового администрирования представляет собой формализованный механизм взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, направленный на обеспечение определенности налоговых последствий хозяйственных операций. Ключевой характеристикой данного института является наличие специальной административной процедуры, регламентирующей порядок получения и применения налогового рюлинга.

Д.В. Винницкий, анализируя французскую модель налогового рюлинга (фискального рескрипта), отмечает особенности его институционального оформления: «По существу, речь идет о возможности, имеющейся в распоряжении любого налогоплательщика, получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы. Срок для ответа, которым располагает администрация, составляет 6 месяцев»²⁰⁸.

Анализ субъектного состава отношений, возникающих в связи с применением налогового рюлинга, позволяет выделить следующих основных участников: налогоплательщики (налоговые агенты), налоговые органы,

²⁰⁸ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

специальный орган по выдаче налоговых рулингов (в некоторых юрисдикциях), иные заинтересованные лица (инвесторы, ассоциации, акционеры, аудиторы, бухгалтеры и пр.).

Особый интерес представляет вопрос об институциональном статусе органа, уполномоченного издавать налоговые рулинги. В большинстве юрисдикций данная компетенция принадлежит налоговым органам или их специализированным подразделениям. Однако, в некоторых странах функция издания налоговых рулингов возложена на независимые органы. Как отмечает М. Эллис, в некоторых странах функция издания налоговых рулингов возложена на независимые органы. Как отмечает Мартен Эллис, «в Швеции в 1991 году законодатель решил сделать процедуру вынесения решения похожей на судебную процедуру. Это можно описать следующим образом, заявив, что конфликты по будущим сделкам, как и налоговые конфликты по прошлым сделкам, проходят через обычный процесс обжалования»²⁰⁹.

Д.В. Винницкий, анализируя различные модели институционального оформления процедуры налогового рулинга, отмечает: «В Швеции фискальный рескрипт представляет собой особые консультации, которые осуществляются комитетом при налоговой администрации. Хотя они и не публикуются, они обязательны как для администрации, так и налогового судьи»²¹⁰²¹¹.

²⁰⁹ *Ellis M.J.* General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51.

²¹⁰ *Винницкий Д.В.* Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

²¹¹ Нужно отметить, что шведская система налоговых рулингов (*förhandsbesked*) претерпела значительные изменения в результате реформы 2000-х годов, когда Совет по налоговому праву (*Skatterättsnämnden, SRN*) получил статус независимого органа, обособленного от налоговой администрации *Skatteverket* (преемника *Riksskatteverket*). Предметом рулинга остаются преимущественно правовые вопросы налогообложения, однако их спектр существенно расширился, включив международное налогообложение, трансфертное ценообразование и применение налоговых соглашений, что отражает адаптацию системы к современным экономическим реалиям и интеграции Швеции в правовое поле Европейского Союза. Процедура получения рулинга была модернизирована с внедрением цифровых технологий, позволяющих подавать заявления и получать ответы в электронном виде, что несколько сократило сроки рассмотрения запросов. Состязательный характер процесса сохранился – налоговая служба по-прежнему выступает в качестве противоположной стороны заявителя. Юридическая сила рулинга не претерпела существенных изменений: они остаются обязательными для налоговых органов при условии, что налогоплательщик ссылается на рулинг и что фактические обстоятельства соответствуют заявленным в запросе. При этом налогоплательщик сохраняет право отказаться от применения полученного рулинга. Система обжалования налоговых рулингов получила обновление: апелляции теперь рассматриваются *Högsta förvaltningsdomstolen* (Верховным административным судом), переименованным в 2011 году. Как и ранее, право на апелляцию имеют как заявитель, так и налоговый орган, но решения об отказе в рассмотрении заявления по существу не подлежат обжалованию.

Важным аспектом институционального анализа налогового рулинга является исследование процедурных механизмов его получения и применения. Процедура получения налогового рулинга, как правило включает в себя следующие основные стадии:

1. Предварительные консультации – неформальное обсуждение между налогоплательщиком и налоговым органом возможности получения налогового рулинга по конкретному вопросу.

2. Подача заявления – формальное обращение налогоплательщика за получением налогового рулинга с предоставлением необходимой информации и документов. Как отмечает Д.В. Винницкий, «по существу, речь идет о возможности... получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы»²¹².

3. Рассмотрение заявления – анализ налоговым органом предоставленной информации, оценка фактических обстоятельств и применимых норм налогового законодательства. В ряде случаев данная стадия может включать также запрос дополнительной информации и документов, проведение консультаций с налогоплательщиком, привлечение экспертов и т.д.

4. Вынесение предварительного решения – вынесение предварительного рулинга с целью получения от заявителя дополнительных доводов и информации и учета их при вынесении итогового рулинга.

5. Издание рулинга – принятие налоговым органом решения по существу запроса и его формальное оформление в виде налогового рулинга. Д.В. Винницкий подчеркивает, что «срок для ответа, которым располагает администрация, составляет 6 месяцев. Если по окончании срока она не дала никакого ответа

Значительно повысилась информационная прозрачность системы – решения публикуются на официальном сайте Skatterättsnämnden, что обеспечивает более широкий доступ к правовым позициям для всех заинтересованных сторон и содействует формированию единообразной практики применения налогового законодательства.

²¹² Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

налогоплательщику, он имеет основания полагать, что соответствующее соглашение правомерно»²¹³.

6. Применение рулинга – использование налогового рулинга при исчислении и уплате налогов, а также при проведении налоговых проверок. На данной стадии реализуется обязательная сила налогового рулинга для налоговых органов: «Администрация оказывается, таким образом, «связанной» как своим положительным ответом на запрос налогоплательщика, так и отсутствием ответа в установленный срок»²¹⁴.

Особого внимания заслуживает вопрос о сроках рассмотрения запросов на налоговые рулинги и издания соответствующих решений. В различных юрисдикциях данные сроки могут существенно различаться: от нескольких недель до нескольких месяцев. Как отмечает Дж. Преббл, «главным негативным аспектом процесса предварительного управления, конечно, является фактор времени. Практически во всех национальных докладах упоминается этот аспект, а в некоторых содержатся предложения о том, как улучшить этот процесс»²¹⁵. Д.В. Винницкий отмечает, что во Франции «срок для ответа, которым располагает администрация, составляет 6 месяцев»²¹⁶. Длительные сроки рассмотрения запросов могут снижать эффективность института налогового рулинга, особенно в случаях, когда налогоплательщику требуется оперативное решение для осуществления хозяйственных операций.

Институциональные механизмы реализации налогового рулинга в различных правовых системах имеют свои особенности, отражающие специфику соответствующих налоговых систем и административных традиций. В странах англо-саксонской правовой системы (США, Великобритания, Австралия)

²¹³ *Prebble KC J. Advance Rulings: A Proposed Procedure (1996) // STRIKING THE BALANCE: TAX ADMINISTRATION, ENFORCEMENT AND COMPLIANCE IN THE 1990S/ Gammie M., Shipwright A. (eds.). - Institute for Fiscal Studies, 1996. - pp. 94-129. - URL: <https://ssrn.com/abstract=1604903> (дата обращения: 03.03.2025).*

²¹⁴

²¹⁵ *Prebble KC J. Advance Rulings: A Proposed Procedure (1996) // STRIKING THE BALANCE: TAX ADMINISTRATION, ENFORCEMENT AND COMPLIANCE IN THE 1990S/ Gammie M., Shipwright A. (eds.). - Institute for Fiscal Studies, 1996. - pp. 94-129. - URL: <https://ssrn.com/abstract=1604903> (дата обращения: 03.03.2025).*

²¹⁶ *Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.*

налоговый рюлинг часто рассматривается как инструмент «мягкого права»²¹⁷, имеющий рекомендательный характер, но создающий легитимные ожидания для налогоплательщиков. В странах континентальной правовой системы (Германия, Франция, Нидерланды) налоговый рюлинг, как правило, имеет более формализованный характер и рассматривается как административный акт, изданный в рамках формальной административной процедуры, создающий правовые гарантии для налогоплательщиков. Д.В. Винницкий, сравнивая различные модели институционального оформления фискального рескрипта, отмечает: «В США имеется процедура аналогичного характера (ruling), которая проявляет себя в двух аспектах. Прежде всего, речь может идти о толковании налоговых нормативных актов, которые публикуются администрацией (revenue ruling) и которые сходны с французскими административными инструкциями. Также можно говорить о письменном ответе администрации налогоплательщику (private ruling), который предварительно обратился с запросом о сделке, которую он намеревался заключить»²¹⁸. Важным аспектом институционального анализа налогового рюлинга является также вопрос о его взаимодействии с иными институтами налогового администрирования, такими как налоговый мониторинг, соглашения о ценообразовании, предварительные консультации и др. Эффективное функционирование института налогового рюлинга предполагает его интеграцию в общую систему налогового администрирования и обеспечение согласованности с иными институтами, направленными на повышение определенности налоговых правоотношений. Д.В. Винницкий, анализируя состояние российской налоговой системы, отмечает: «В действующем российском законодательстве о налогах и сборах процедуры, подобные используемой в иностранном праве процедуре

²¹⁷ «мягкое право» - это некое противопоставление «жесткому праву»[1], от которого оно отличается: во-первых, тем, что «мягкое право» часто может не иметь формальной определенности и, во-вторых, исполнение «мягкого права» не может обеспечиваться силой государственного принуждения. Последнее заменяется социальным и общественным давлением, репутационными потерями, авторитетностью субъекта издания. См.: Мельник, Р. С. «Мягкое право» и возможности его использования для обоснования судебного решения по административным делам / Р. С. Мельник // *Zakon.kz* : информ. правовой портал. – Режим доступа: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37746795&pos=6;-114#pos=6;-114 (дата обращения: 13.03.2025).

²¹⁸ Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162.

фискального рескрипта, развиты недостаточно. Так, пп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ закрепляет право налогоплательщика получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Однако, согласно действующему законодательству, однажды высказанная позиция, например, налоговым органом в письменном разъяснении, данном налогоплательщику, не препятствует данному органу в дальнейшем отступить от нее и настаивать на ином толковании соответствующих налогово-правовых норм»²¹⁹.

Таким образом, институциональный подход к определению налогового рулинга позволяет проанализировать его как элемент институциональной структуры налогового администрирования, выявить особенности субъектного состава и процедурных механизмов его функционирования, а также определить оптимальные модели его организационно-правового обеспечения. Данный подход имеет важное значение для формирования целостного представления о налоговом рулинге как правовом институте и создает практическую основу для его эффективной имплементации в налоговую систему.

На основе анализа научной литературы и практики функционирования института налоговых рулингов странах англосаксонской правовой семьи, представляется возможным выделить следующие существенные признаки данного института:

Нормативно-правовая основа, регулирующая вопросы, связанные с изданием, содержанием, юридической силой и использованием налоговых рулингов. Данный признак отражает необходимость законодательного закрепления процедуры издания налогового рулинга, что обеспечивает ее легитимность и стабильность. Как отмечается в материалах исследования, «процедура получения фискального рескрипта детально регламентирована, а также указан перечень случаев, в которых фискальный рескрипт не может быть получен».

²¹⁹ Там же.

Функциональная специализация уполномоченного органа, выдающего налоговые рулинги. В различных правовых системах эту функцию могут выполнять как специализированные подразделения налоговых органов, так и независимые институты. Институциональная специализация обеспечивает профессионализм, единообразие подходов и методологическую целостность в интерпретации налогового законодательства. Функциональное разграничение компетенций между органами, осуществляющими выдачу налоговых рулингов, и органами налогового контроля. Специфика данного разграничения заключается в том, что орган, выдающий налоговые рулинги, определяет возможность использования определенного налогового режима или правовые последствия совершения определенных юридических фактов, то есть решает вопросы права, в то время как органы контроля не вправе пересматривать установленные в рулинге вопросы права, но наделены полномочиями по установлению фактических обстоятельств и проверке соблюдения условий, предусмотренных налоговым рулингом. Данный признак направлен на предотвращение конфликта интересов и обеспечение объективности в применении налоговых рулингов.

Превентивный (заблаговременный) характер налогового рулинга. Как отмечает М. Эллис «именно упреждающий характер выносимого решения является краеугольным камнем концепции налогового рулинга, позволяя субъектам налоговых правоотношений заблаговременно получить необходимые разъяснения и гарантии»²²⁰. Й. Гивати подчеркивает, что «до совершения сделки налогоплательщик обращается в налоговые органы за обязательным решением о налоговых последствиях сделки»²²¹.

Асимметричная юридическая сила налогового рулинга, выражающаяся в его обязательности для налоговых органов и необязательности для налогоплательщика. Как отмечается в представленных материалах, «третьим важнейшим процедурным

²²⁰ *Ellis M.J. General report of advance rulings / M.J. Ellis // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international). - p.51.*

²²¹ *Givati Y. Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings // Virginia Tax Review. 2009. p.11*

элементом является установленный на законодательном уровне обязывающий характер налогового рулинга для самого налогового органа. Если фактические обстоятельства реализованных сделок соответствуют описанным в запросе, налоговый орган связан вынесенным им решением и не вправе произвольно изменять свою позицию». При этом налогоплательщик сохраняет свободу выбора в отношении следования положениям рулинга, как справедливо отмечает Й. Гивати, «в свете рулинга налогоплательщик решает, следует ли осуществлять сделку»²²².

Сравнительно-правовой анализ практики функционирования института налоговых рулингов в различных правовых системах подтверждает корректность выделенных существенных признаков и позволяет сформулировать синтетическое определение налогового рулинга: налоговый рулинг в практике исследуемых государств (Индии, ЮАР и Австралии) представляет собой решение специализированного органа, принимаемое в рамках формальной процедуры, установленной нормативными правовыми актами, которое заблаговременно определяет правовую квалификацию налоговых последствий планируемых или совершенных действий, операций либо право на применение особых налоговых режимов и обладает обязательной силой для органов налогового контроля при соблюдении налогоплательщиком установленных условий.

Данное определение интегрирует ключевые характеристики института налогового рулинга, выявленные в результате анализа различных научных подходов и практики его применения в разных правовых системах. Оно отражает все пять выделенных существенных признаков: нормативно-правовую основу, институциональную специализацию субъекта, функциональное разграничение компетенций, превентивный характер и асимметричную юридическую силу.

Предложенное определение позволяет отграничить институт налогового рулинга от смежных институтов налогового права – письменных разъяснений налоговых органов, предварительных налоговых консультаций, соглашений о ценообразовании для целей налогообложения и т.д. Оно может служить

²²² Там же.

теоретической основой для дальнейшего научного исследования данной проблематики и совершенствования механизмов правового регулирования налоговых рулингов в различных правовых системах.

§ 1.2. Налоговый рюлинг как юридическая конструкция

Административно-правовой подход к пониманию правовой природы налогового рулинга представляет собой одну из основных концепций в современной налогово-правовой доктрине, квалифицирующую данный правовой феномен как разновидность административного акта. Согласно этому подходу, налоговый рюлинг понимается как официальный административный акт, издаваемый уполномоченным органом публичной администрации и содержащий обязательное для налоговых органов подтверждение о применении и налоговых последствиях применения конкретной налоговой нормы к налогоплательщикам, в отношении их будущих действий или статуса.

Анализируя административно-правовой подход к налоговым рулингам, К. Романо указывает, что «преобладающее мнение заключается в рассмотрении налоговых рулингов как односторонних актов государственного управления (т.е. административных актов, *atto amministrativo* в Италии, *Verwaltungsakt* в Германии)»²²³.

Существуют и альтернативные модели квалификации налоговых рулингов - как соглашений частного права или как соглашений публичного права, которые будут подробно рассмотрены в следующем параграфе. В рамках настоящего параграфа основное внимание уделяется анализу налогового рулинга именно как административного акта.

²²³ *Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 123.*

Важно подчеркнуть, что налоговые рулинги могут быть различных видов, что отражается на их административно-правовой природе. Основными видами налоговых рулингов являются: Частный рулинг (private ruling) - индивидуальный административный акт, адресованный конкретному налогоплательщику в отношении его специфической ситуации; Публичный рулинг (public ruling) - административный акт, адресованный неопределенному кругу лиц и содержащий толкование налогового законодательства в отношении типовых ситуаций; Гибридный рулинг (class and product rulings) - административный акт в отношении определенной группы или класса налогоплательщиков, объединенных общими признаками. Данная классификация имеет существенное значение для определения административно-правовой природы налоговых рулингов, поскольку каждый из указанных видов соотносится с различными типами административных актов.

Юридическая конструкция административного акта²²⁴ в российской административно-правовой науке представляет собой систему взаимосвязанных элементов, образующих его внутреннюю структуру и определяющих его сущностные характеристики. В научной литературе сформировались различные подходы к определению элементного состава данной конструкции, что свидетельствует о сложности и многоаспектности исследуемого явления. Следует отметить, что Ф.Ф. Яхин в своих исследованиях выделяет восемь элементов юридической конструкции административного акта: автор, адресат, предмет, цель, место и время, фактические основания, содержание, форма²²⁵. При этом автор справедливо подчеркивает целостность административно-правового акта как явления правовой действительности и единство его элементов и структуры. А.В. Дёмин, акцентирует внимание на шести элементах: управленческое решение, волеизъявление, действие-волеизъявление, субъект административного права,

²²⁴ *Административный акт* – это юридически властная мера в форме действий или решений подзаконного нормативного или индивидуального характера, выражающая волю органа публичной власти и осуществляемая в установленном порядке в целях реализации функций публичного управления. Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. С.408..

²²⁵ *Яхин Ф.Ф.* Действие административно-правовых актов: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.14 - административное право; финансовое право; информационное право. - Москва: Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД России, 2004. – С.40-53.

правовые последствия, внутренняя и внешняя форма²²⁶. Особенностью данного подхода является фокусирование на волевых аспектах административного акта.

Вместе с тем, наиболее обоснованной и методологически значимой представляется концепция, разработанная А.Б. Зеленцовым²²⁷. “Построение теоретической конструкции административно-правового акта, адекватной потребностям административной юстиции, предполагает установление наиболее значимых критериев и признаков этого явления, позволяющих идентифицировать его среди иных правовых актов. В числе наиболее значимых критериев административно-правового акта необходимо выделить: субъектный или органический критерий, критерий одностороннего властного характера и материальный критерий административного акта”²²⁸.

Во-первых, субъектный (органический) критерий, определяющий административный акт как результат деятельности уполномоченного органа публичной администрации. Во-вторых, критерий одностороннего властного характера, отражающий императивную природу административного акта. В-третьих, материальный критерий, характеризующий предметную область регулирования. В-четвертых, содержание, раскрывающее внутреннюю сущность акта. В-пятых, форма как способ внешнего выражения волеизъявления. В-шестых, мотивировка, обосновывающая принятие акта. В-седьмых, процедура издания, определяющая порядок подготовки и принятия акта. В-восьмых, цель, отражающая направленность акта на определенный результат. В-девятых, правовые последствия, характеризующие юридический эффект административного акта.

Научная ценность подхода А.Б. Зеленцова состоит в том, что он позволяет рассматривать административный акт как сложное правовое явление, включающее не только статические элементы (субъект, форма, содержание), но и динамические аспекты (процедура издания, правовые последствия). Данная концепция создает

²²⁶ Дёмин А.В. Общие вопросы теории административного договора / Краснояр. гос. ун-т. - Красноярск, 1998. - 93 с.34-62.

²²⁷ Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. С.399-420.

²²⁸ Там же. С. 402-408.

теоретическую основу для всестороннего анализа административных актов различных видов и выявления их основных характеристик в контексте современного административного права.

Анализ зарубежной литературы позволяет выделить различные подходы к определению элементов, образующих юридическую конструкцию налогового рулинга. К. Романо выделяет шесть основных элементов: субъект, воля, содержание, объект, форма и мотивировка²²⁹²³⁰. М. Эллис предлагает более детализированную классификацию, включающую десять элементов: правовая основа, субъекты, предмет, форма и содержание, платность, юридическая сила, открытость для публикации и оспоримость²³¹. Дж. Преббл акцентирует внимание на семи ключевых элементах административно-правовой природы налогового рулинга: субъектный состав, предметная сфера, юридическая сила, форма и процедура принятия, оспоримость, возможность отмены, публичность²³².

Рассмотрим подробнее каждый из элементов административно-правовой конструкции налогового рулинга, проведя сравнительный анализ позиций указанных авторов и учитывая специфику различных видов налоговых рулингов.

Субъектный элемент налогового рулинга как административного акта представляет собой один из наиболее существенных аспектов его правовой природы и характеризует компетентный орган, уполномоченный на издание налоговых рулингов, а также лиц, имеющих право запрашивать их выдачу.

К. Романо подчеркивает публично-властный характер субъекта издания налогового рулинга: «Административная деятельность должна осуществляться публичной администрацией. Обычно акт классифицируется как административный акт, когда он издан государственным органом, осуществляющим

²²⁹ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125-126.

²³⁰ При этом следует отметить, что исследование К. Романо было посвящено преимущественно частным налоговым рулингам, не затрагивая правовую природу публичных или гибридных рулингов.

²³¹ Ellis M.J. General report of advance rulings // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 3-31.

²³² Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 217-237.

административные полномочия»²³³. При этом К. Романо отмечает, что «только в редких случаях специальные органы, такие как Консультативный комитет по налоговым рулингам против уклонения от налогов в Италии или Шведский орган по выдаче налоговых рулингов, были специально созданы для выдачи рулингов»²³⁴.

В свою очередь, М. Эллис указывает на преобладание в мировой практике модели, при которой налоговые рулинги выдаются непосредственно налоговыми органами: «Можно было бы ожидать, что налоговые рулинги выдаются налоговым департаментом хотя бы потому, что они в конечном итоге несут ответственность за налоговый контроль и сбор налога. Таким образом, систему налоговых рулингов можно рассматривать как процедуру оценки, которая была перенесена вперед во времени. Большинство стран следуют этой логике»²³⁵. Одновременно с этим исследователь отмечает существование альтернативных моделей, в рамках которых функции по выдаче налоговых рулингов возложены на специальные органы, не входящие в структуру налоговой службы, такие как квазисудебные Советы по налоговым рулингам в Индии, Швеции и Дании.

Субъектный элемент юридической конструкции налогового рулинга тесно связан с характером конкретного вида рулинга. Для частных налоговых рулингов характерно наличие индивидуально-определенного заявителя-налогоплательщика и компетентного государственного органа, уполномоченного на выдачу рулинга. Для публичных налоговых рулингов типично отсутствие конкретного заявителя; такие рулинги издаются налоговым органом по собственной инициативе для неопределенного круга лиц. Гибридные налоговые рулинги занимают промежуточное положение: они могут быть инициированы как налоговым органом, так и представителями определенной группы налогоплательщиков.

Научная дискуссия относительно субъектного элемента налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается оптимальная

²³³ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

²³⁴ Там же. С. 125.

²³⁵ Ellis M.J. General report of advance rulings // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 16.

модель институционализации органов, уполномоченных на издание налоговых рулингов. Дж. Преббл, анализируя канадскую и шведскую модели, не выражает однозначного предпочтения в пользу какой-либо из них, подчеркивая их функциональную эквивалентность. М. Эллис, рассматривая более широкий круг юрисдикций, также не формулирует универсальных рекомендаций, отмечая, что выбор конкретной модели должен учитывать правовые традиции и административную практику соответствующей страны.

Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о степени независимости органов, ответственных за выдачу налоговых рулингов, от общей структуры налоговой администрации. К. Романо отмечает, что «хотя некоторые из этих специальных органов имеют определенную независимость и беспристрастность при осуществлении своих функций, таким образом, не подчиняясь министерству финансов, нельзя отрицать, что они осуществляют публичную функцию при выдаче налоговых рулингов»²³⁶.

Предмет налоговых рулингов представляет собой совокупность вопросов налогового права, по которым административные органы уполномочены выдавать официальные разъяснения в форме рулингов. Данный элемент административно-правовой характеристики налоговых рулингов имеет существенное значение для определения границ компетенции административных органов и обеспечения правовой определенности для налогоплательщиков.

К. Романо характеризует объектный элемент административного акта следующим образом: «Объект административного акта может быть определен в материальной вещи, деятельности или субъективной ситуации, к которой обращен акт. Объект административного акта должен быть обязательно определен или, по крайней мере, определим»²³⁷. В случае частного налогового рулинга объектом выступает конкретная фактическая ситуация налогоплательщика, в отношении которой налоговая администрация дает свою официальную интерпретацию

²³⁶ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

²³⁷ Там же. С.126.

налоговых последствий. Для публичных налоговых рулингов объектом является типовая ситуация, характерная для множества налогоплательщиков. Гибридные рулинги направлены на ситуации, характерные для определенной категории налогоплательщиков.

М. Эллис акцентирует внимание на превентивном характере налоговых рулингов, указывая, что они «касаются будущих, а не прошлых действий или сделок»²³⁸. Исследователь также подчеркивает индивидуальный и конкретный характер частных налоговых рулингов: «налоговые рулинги касаются конкретных будущих действий или сделок, и поэтому логично, что в большинстве случаев срок их действия связан с временем, когда эти действия (операции) имеют место»²³⁹.

Наиболее детальный анализ предметной сферы налоговых рулингов представлен в исследовании Дж. Преббла. Автор отмечает, что в шведской модели налоговых рулингов предметная сфера определяется критерием «важности» рассматриваемого вопроса, при этом наблюдается тенденция к расширению данного критерия: «Совет немного изменил свои критерии для рассмотрения заявок на рулинги. Теперь достаточно, чтобы вопрос был 'важным', а не 'существенно важным'»²⁴⁰. Данное изменение свидетельствует о стремлении к расширению доступности налоговых рулингов для налогоплательщиков.

Особый научный и практический интерес представляет вопрос о возможности издания рулингов по вопросам применения норм о противодействии уклонению от уплаты налогов. В данной сфере наблюдается эволюция подходов административных органов. Как отмечает Дж. Преббл, «после первоначального нежелания Налоговая служба Канады теперь готова выдавать рулинги по вопросам борьбы с уклонением от уплаты налогов. Обычной практикой является включение в заявку нескольких положений о борьбе с уклонением от уплаты налогов из

²³⁸ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 2.*

²³⁹ Там же. С.18.

²⁴⁰ *Prebble, J.* Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // *Australian Tax Forum.* - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 228.

канадского законодательства о подоходном налоге с запросом о подтверждении, что ни одно из них не применяется к рассматриваемой сделке»²⁴¹.

Предмет и объектный элемент варьируются в зависимости от вида налогового рулинга. Частные налоговые рулинги имеют четко определенный объект – конкретную ситуацию конкретного налогоплательщика. Публичные налоговые рулинги направлены на типовые ситуации, возникающие у множества налогоплательщиков. Гибридные рулинги фокусируются на ситуациях, характерных для определенной категории налогоплательщиков, например, лиц, осуществляющих определенный вид деятельности или использующих определенные финансовые инструменты.

Научная дискуссия относительно предмета и объекта налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о допустимых границах предметной сферы налоговых рулингов, в частности, о включении в неё вопросов применения норм о противодействии уклонению от уплаты налогов. Эволюция подходов канадской и шведской налоговых администраций, описанная Дж. Преббл, свидетельствует о тенденции к расширению предметной сферы налоговых рулингов и включению в неё данной категории вопросов. Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о соотношении конкретного характера объекта частного налогового рулинга и возможности его использования в качестве ориентира при разрешении аналогичных налоговых ситуаций. М. Эллис отмечает значимость публикации налоговых рулингов для формирования предсказуемой практики применения налогового законодательства, однако подчеркивает необходимость анонимизации публикуемых рулингов для защиты конфиденциальности налогоплательщиков.

Юридическая сила налоговых рулингов представляет собой один из наиболее значимых элементов их административно-правовой характеристики, определяющий степень обязательности рулингов для различных субъектов

²⁴¹ Там же.

налоговых правоотношений и их место в иерархии правовых актов налоговой сферы.

В доктрине налогового права принято выделять три основных типа налоговых рулингов: частные (*private rulings*), публичные (*public rulings*) и гибридные (*hybrid rulings*), включающие продуктовые (*product rulings*) и классовые (*class rulings*). Следует отметить, что общей характеристикой всех типов налоговых рулингов является асимметричность их юридической силы – они обязательны исключительно для налоговых органов, но не создают обязательств для налогоплательщиков. По справедливому замечанию К. Романо, "налоговые рулинги квалифицируются только как заявления налоговых органов, которые имеют определенные обязательные последствия для налоговых администраций"²⁴², при этом "налогоплательщики обычно не связаны полученным рулингом"²⁴³. К. Романо выделяет также ограничения в обязательной силе налоговых рулингов для других ветвей власти: «В связи с реализацией доктрины разделения властей в большинстве правовых систем, решение, исходящее от исполнительной власти, в нашем случае от налоговой администрации, может не иметь обязательной силы для двух других суверенных властей, законодательной и судебной. Таким образом, за некоторыми исключениями, налоговые рулинги обычно не имеют никакой обязательной силы для парламентов или судов»²⁴⁴. Дж. Преббл проводит сравнительный анализ юридической силы налоговых рулингов в различных правовых системах, демонстрируя существование различных подходов. Шведская модель налоговых рулингов представляет собой пример нормативного подхода, при котором рулинги обладают обязательной юридической силой как для налоговых органов, так и для судов: «В Швеции рулинги являются обязательными как для налоговых органов, так и для судов»²⁴⁵. Данная характеристика придает шведским налоговым рулингам

²⁴² *Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 119.*

²⁴³ Там же.

²⁴⁴ Там же. С.119-120.

²⁴⁵ *Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 223.*

статус преюдициальных административных актов, сходных по своей юридической силе с судебными решениями.

Для определения правовой природы налоговых рулингов существенное значение имеет классификация административных актов на нормативные и индивидуальные. В административно-правовой доктрине, как обоснованно указывают А.Н. Козырин и М.А. Штатина, "нормативные административные акты – это акты, принимаемые органами публичной администрации в процессе осуществления административной деятельности, которые относятся не к конкретному случаю, а регулируют общественные отношения в общем плане, абстрактно. Они предписывают правила поведения неопределенному числу лиц и применяются в отношении неопределенного числа случаев"²⁴⁶. В свою очередь, "конкретные (индивидуальные) акты, напротив, относятся к отдельным определенным делам (предметам). Они отличаются конкретностью указания и носят персональный характер, т.е. относятся к определенному лицу или группе лиц, которые могут быть конкретно в акте не указаны, но которых можно легко установить"²⁴⁷.

Необходимо подчеркнуть, что А.Б. Зеленцов предлагает сходный подход, отмечая, что нормативный акт "вносит изменения в систему действующих правовых норм, т.е. устанавливает, отменяет, изменяет действующий юридический порядок"²⁴⁸, а индивидуальные акты "не содержат предписаний, направленных на установление, изменение или отмену правовых норм. Они являются актами применения норм права к конкретным фактам, ситуациям, событиям"²⁴⁹. Заслуживает внимания позиция А.Б. Зеленцова относительно смешанных административных актов, которые "содержат в себе одновременно и предписания нормативного порядка, и предписания по применению правовых норм"²⁵⁰. Данная

²⁴⁶ Административное право зарубежных стран: Учебник / Под ред. А.Н. Козырина и М.А. Штатиной. М.: Спарк, 2003. С.129-131.

²⁴⁷ Административное право зарубежных стран: Учебник / Под ред. А.Н. Козырина и М.А. Штатиной. М.: Спарк, 2003. С.129-131.

²⁴⁸ Там же.

²⁴⁹ Зеленцов, А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. С. 408.

²⁵⁰ Там же. С.410.

концепция имеет принципиальное значение для понимания правовой природы гибридных налоговых рулингов, которые фактически являются смешанными административными актами, сочетающими элементы индивидуального правоприменения и нормативного регулирования²⁵¹.

Анализ правовой природы налоговых рулингов позволяет установить, что частные налоговые рулинги издаются по запросу конкретного налогоплательщика, содержат толкование налогового законодательства применительно к определенной ситуации и имеют юридическую силу только в отношении запросившего их лица. Публичные рулинги издаются налоговыми органами по собственной инициативе или по обращению неопределенного круга лиц, разъясняют применение налогового законодательства и распространяют свое действие на всех налогоплательщиков, деятельность которых подпадает под правила правоприменения. Гибридные рулинги содержат разъяснения как для конкретных запрашивающих лиц, так и для потенциальных субъектов, которые могут появиться в будущем.

Правовая природа публичных рулингов как актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами, была исследована Конституционным Судом РФ в Постановлении от 31 марта 2015 г. № 6-П. Как отмечено в этом постановлении, "акты разъяснения законодательства, изданные Федеральной налоговой службой, фактически имеют обязательный характер для неопределенного круга налогоплательщиков"²⁵². Конституционный Суд установил, что такие акты, даже не являясь формально нормативными правовыми актами, фактически обладают "непосредственными нормативными свойствами"²⁵³.

Согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 50, "существенными признаками, характеризующими акты, содержащие разъяснения

²⁵¹ Там же. С.411.

²⁵² *Рустамов, Э.А.* Нормативный правовой акт и акт, содержащий разъяснения законодательства и обладающий нормативными свойствами: понятие и признаки [Электронный ресурс] // StudNet. 2022. №5. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnyy-pravovoy-akt-i-akt-soderzhaschiy-razyasneniya-zakonodatelstva-i-obladayuschiy-normativnymi-svoystvami-ponyatie-i> (дата обращения: 21.04.2025).

²⁵³ Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. N 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" [Электронный ресурс] // СПС "КонсультантПлюс". URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177352/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 21.04.2025).

законодательства и обладающие нормативными свойствами, являются: издание их органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами, уполномоченными организациями или должностными лицами, наличие в них результатов толкования норм права, которые используются в качестве общеобязательных в правоприменительной деятельности в отношении неопределенного круга лиц"²⁵⁴.

Изучение судебной практики позволяет выявить ряд условий действительности налоговых рулингов. Для признания их обязательности суды требуют доказательства того, что налогоплательщик действительно полагался на рулинг при совершении действий. В деле *News Australia Holdings*²⁵⁵ Федеральный суд Австралии подробно рассмотрел, что означает "полагаться на рулинг", указав, что налогоплательщик должен доказать не только применимость рулинга к его ситуации, но и факт своего реального доверия этому рулингу, выраженного в конкретных действиях. Заслуживает внимания тот факт, что другим ключевым условием обязательности налоговых рулингов является строгое соответствие между фактическими обстоятельствами и ситуацией, описанной в рулинге. В деле *BNZ Investments*²⁵⁶ Верховный суд Новой Зеландии сформулировал концепцию строгой идентичности, а в деле *Mount Pritchard*²⁵⁷ Федеральный суд Австралии подтвердил, что частный рулинг может связывать налоговые органы только в отношении той ситуации, по которой он был вынесен.

Исследование оснований обязательности налоговых рулингов свидетельствует об их различии в разных правовых системах. М. Эллис справедливо указывает, что юридическая сила налоговых рулингов "может быть основана на конкретном законодательном положении или на общих административных принципах, таких как рациональное деловое

²⁵⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 25 декабря 2018 г. N 50 "О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов и актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами" [Электронный ресурс] // СПС "КонсультантПлюс". URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314764/?ysclid=m9rbsuvqii816242118 (дата обращения: 21.04.2025).

²⁵⁵ *News Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation* (2017).

²⁵⁶ *BNZ Investments Limited & Ors v Commissioner of Inland Revenue* (2009).

²⁵⁷ *Mount Pritchard & District Community Club Limited v Commissioner of Taxation* (2011).

администрирование, добросовестность или доверие, или даже, в некоторых странах, на понятии договора"²⁵⁸. В странах континентального права обязательная сила налоговых рулингов, как правило, основывается на принципах надлежащего администрирования и защиты законных ожиданий, в то время как в странах общего права большее значение может придаваться доктрине эстоппеля.

Проведенный научный анализ позволяет заключить о дифференцированной правовой природе различных типов налоговых рулингов при сохранении их общей характеристики – асимметричности юридической силы. Частные налоговые рулинги следует квалифицировать как индивидуальные административные акты, публичные рулинги – как акты, обладающие нормативными свойствами, а гибридные рулинги – как смешанные административные акты, сочетающие в себе, согласно концепции А.Б. Зеленцова, "и предписания нормативного порядка, и предписания по применению правовых норм"²⁵⁹. При этом асимметричность юридической силы рулингов, их обязательность исключительно для налоговых органов и специфические основания действительности подчеркивают их особое положение в системе административно-правовых актов.

Форма и содержание налоговых рулингов представляют собой важный элемент их административно-правовой характеристики, определяющий порядок взаимодействия налогоплательщиков с административными органами в процессе получения рулингов и формальные требования к их содержанию и структуре. К. Романо отмечает двойственную природу формы административного акта: «Хотя можно было бы сказать, в общем, что форма не является частью акта, а только его способом существования, все заявления без формы не могут быть известны и, следовательно, не могут производить никакого эффекта. Тот факт, что форма необходима, не означает, что административный акт должен быть в письменной форме»²⁶⁰. К. Романо отмечает, что «обычно содержание административного акта

²⁵⁸ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 19.*

²⁵⁹ *Зеленцов, А.Б.* Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. С. 408.

²⁶⁰ *Romano C.* Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

не может противоречить закону; оно должно быть возможным и определенным или, по крайней мере, подлежащим определению»²⁶¹. Эти требования в полной мере применимы и к налоговым рулингам, содержание которых должно соответствовать принципу законности и быть достаточно определенным, чтобы обеспечивать налоговую определенность для налогоплательщиков.

Содержание налогового рулинга связано с его основной функцией - обеспечением правовой определенности в налоговой сфере. К. Романо указывает, что «налогоплательщик ищет определенности в том, как будут применяться налоговые положения, таким образом, чтобы он осознавал налоговые последствия своих операций»²⁶². Содержание налогового рулинга должно давать четкий и определенный ответ на запрос налогоплательщика, устраняя неопределенность в применении налогового законодательства. Содержательный элемент различных видов налоговых рулингов имеет свою специфику. Частные налоговые рулинги содержат конкретное решение относительно налоговых последствий для индивидуального налогоплательщика. Публичные налоговые рулинги содержат общие правила интерпретации налогового законодательства применительно к типовым ситуациям. Гибридные рулинги содержат решения, применимые к определенной категории налогоплательщиков, но учитывающие особенности конкретных ситуаций внутри этой категории.

М. Эллис характеризует налоговый рулинг как «более или менее обязывающее заявление от налоговых органов по добровольному запросу частного лица относительно режима и последствий одного или ряда предполагаемых будущих действий или сделок»²⁶³. Данное определение подчеркивает, что содержание налогового рулинга должно включать конкретные налоговые последствия планируемых действий или сделок налогоплательщика. М. Эллис также отмечает интерпретационный характер налоговых рулингов: они не создают

²⁶¹ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

²⁶² Там же. С.119.

²⁶³ Ellis M.J. General report of advance rulings // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 2.

новых норм права, а лишь разъясняют применение существующих норм к конкретным ситуациям или транзакциям. Такой интерпретационный характер налоговых рулингов соответствует общей функции административных актов по конкретизации и индивидуализации общих норм права в отношении конкретных ситуаций и субъектов.

Дж. Преббл не уделяет особого внимания содержательному элементу налоговых рулингов как самостоятельному компоненту их административно-правовой характеристики, однако отмечает, что содержание налоговых рулингов должно соответствовать представленным налогоплательщиком фактам и применимому налоговому законодательству²⁶⁴.

Научная дискуссия относительно содержательного элемента налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о степени детализации и конкретности содержания налоговых рулингов. К. Романо подчеркивает, что содержание налогового рулинга должно быть определенным или, по крайней мере, определимым, чтобы обеспечивать правовую определенность для налогоплательщиков.

Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о соотношении содержания налоговых рулингов и налогового законодательства. Все рассматриваемые авторы согласны с тем, что содержание налоговых рулингов должно соответствовать налоговому законодательству, однако существуют различия в оценке допустимой степени гибкости при интерпретации налогового законодательства в рамках налоговых рулингов.

В-третьих, в научной литературе обсуждается вопрос о соотношении содержания налоговых рулингов и судебной практики. К. Романо не уделяет данному вопросу значительного внимания. М. Эллис отмечает, что изменение судебной практики может влиять на юридическую силу ранее выданных налоговых рулингов, однако не конкретизирует, в какой степени налоговые рулинги должны учитывать существующую судебную практику²⁶⁵. Дж. Преббл, анализируя

²⁶⁴ *Prebble, J.* Указ. Соч.

²⁶⁵ *Ellis M.J.* Указ. Соч.

шведскую модель, отмечает обязательность налоговых рулингов для судов, что создает особую ситуацию, при которой содержание налоговых рулингов фактически формирует судебную практику, а не наоборот.

Нормативная основа налоговых рулингов представляет собой законодательную или иную нормативную базу, устанавливающую правила и процедуры их выдачи. Данный элемент административно-правовой характеристики налоговых рулингов имеет существенное значение для определения их места в системе налогово-правового регулирования и обеспечения законности их издания.

М. Эллис указывает, что формальные налоговые рулинги определяются как «решения, которые основаны на конкретном законодательном или регулятивном органе (кроме международных рулингов)»²⁶⁶. Нормативная основа налоговых рулингов может быть представлена законодательными актами парламента, подзаконными актами органов исполнительной власти или ведомственными нормативными документами налоговых органов, такими как *Revenue Procedures* в США. Именно наличие нормативной основы придает налоговым рулингам формализованный характер и отличает их от неформальных рулингов.

Нормативная основа различных видов налоговых рулингов может существенно различаться. Частные налоговые рулинги, как правило, основываются на конкретных нормативных положениях, определяющих порядок их выдачи и юридическую силу. Публичные налоговые рулинги могут иметь более общую нормативную основу, связанную с полномочиями налоговых органов по толкованию и разъяснению налогового законодательства. Гибридные рулинги могут базироваться на специальных нормативных положениях, регулирующих налогообложение определенных категорий налогоплательщиков.

К. Романо отмечает, что нормативная основа налоговых рулингов может различаться в разных юрисдикциях: «В некоторых странах система налоговых рулингов основана на конкретных положениях, таких как отдельные разделы

²⁶⁶ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 3.*

налогового законодательства в отношении конкретных типов рулингов; в некоторых странах рулинги могут быть выпущены на основе общего положения, позволяющего налоговой администрации давать интерпретацию налогового законодательства; в некоторых странах система рулингов основана на доктрине о том, что налоговая администрация не должна препятствовать налогоплательщику, который действовал, обоснованно полагаясь на рулинг, даже если впоследствии оказывается, что рулинг был неверным»²⁶⁷.

Дж. Преббл не выделяет нормативную основу в качестве самостоятельного элемента административно-правовой природы налоговых рулингов, ограничиваясь анализом конкретных нормативных положений, регулирующих выдачу налоговых рулингов в Канаде и Швеции.

Научная дискуссия относительно нормативной основы налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о необходимой степени детализации нормативной основы налоговых рулингов. М. Эллис не формулирует конкретных требований к степени детализации нормативной основы налоговых рулингов, ограничиваясь констатацией необходимости её наличия для формальных налоговых рулингов. К. Романо отмечает различия в подходах к регулированию налоговых рулингов в разных юрисдикциях, однако не высказывает предпочтения в пользу какого-либо из них.

Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о соотношении нормативной основы налоговых рулингов и общих принципов административного права. К. Романо указывает, что в некоторых странах система налоговых рулингов основана на доктрине о том, что налоговая администрация не должна препятствовать налогоплательщику, который действовал, обоснованно полагаясь на рулинг, даже если впоследствии оказывается, что рулинг был неверным. Данная доктрина может рассматриваться как проявление общего принципа защиты законных ожиданий, характерного для административного права многих современных правовых систем.

²⁶⁷ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 124.

Мотивировка. Мотивировка представляет собой одну из наиболее важных составляющих налогового рулинга как административного акта. К. Романо подчеркивает особую значимость мотивирования налогового рулинга: «Одним из наиболее важных элементов административного акта является его мотивировка, которая содержит причины для принятия этого акта. Мотивировка подразумевает раскрытие правовой и фактической основы (обоснования) и причин для принятия административного акта (мотивация в строгом смысле)»²⁶⁸. К. Романо выделяет несколько фундаментальных функций мотивировки административного акта: «Мотивирование имеет несколько фундаментальных функций, таких как: прояснение интерпретации административного акта; обеспечение прозрачности административной деятельности посредством спецификации основных причин; обеспечение судебного контроля над административными решениями для защиты граждан; указание на демократическую подотчетность государственных органов»²⁶⁹. Все эти функции в полной мере применимы и к налоговым рулингам как административным актам.

Требования к мотивированию налоговых рулингов могут различаться в зависимости от их вида. Частные налоговые рулинги, как правило, требуют детальной мотивировки, учитывающей конкретные обстоятельства налогоплательщика. Публичные налоговые рулинги должны содержать более общую мотивировку, применимую к типовым ситуациям. Мотивирование гибридных рулингов должна учитывать особенности соответствующей категории налогоплательщиков. К. Романо формулирует минимальные требования к содержанию мотивировки налогового рулинга: «Минимальное содержание мотивировки административного акта включает: фактические условия решения; правовые положения, на которых оно основано; критерии, используемые в случае дискреционных решений»²⁷⁰. Исследователь подчеркивает, что «таким образом,

²⁶⁸ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

²⁶⁹ Там же.

²⁷⁰ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

можно обоснованно утверждать, что также в отношении налоговых рулингов налоговая администрация должна четко указывать фактические условия, используемые критерии и правовые положения, на которых основан рюлинг (или его отказ)»²⁷¹. Особое внимание К. Романо уделяет требованию достаточности мотивирования: «В любом случае, мотивация должна быть достаточной, что означает, что она должна прояснять логические рассуждения, лежащие в основе решения, и причины принятия акта. В этом отношении было бы недостаточно, чтобы мотивировка содержала только общие предложения или простые повторения правовых норм»²⁷². Данное требование имеет принципиальное значение для обеспечения правовой определенности налоговых рулингов и возможности их судебного контроля. М. Эллис не выделяет мотивировку в качестве самостоятельного элемента юридической конструкции налоговых рулингов, однако отмечает важность обоснования решений налоговых органов в контексте анализа требований к содержанию и формату заявлений о вынесении решений²⁷³.

Процедурные аспекты выдачи налоговых рулингов были детально рассмотрены в деле *Насон*²⁷⁴. Федеральный суд Австралии проанализировал соотношение двух положений закона: обязанности Комиссара запросить дополнительную информацию, если он считает, что она необходима для вынесения рулинга, и права Комиссара отказаться от вынесения рулинга, если его правильность будет зависеть от допущений о будущих событиях. Суд разъяснил важное различие между "информацией", которую Комиссар обязан запросить, если считает ее необходимой для вынесения рулинга, и "допущениями" о будущих событиях, которые дают Комиссару право по своему усмотрению отказаться от вынесения рулинга или сделать такие допущения, которые он считает наиболее подходящими. Данное различие имеет принципиальное значение для определения

²⁷¹ Там же.

²⁷² Там же.

²⁷³ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 8.*

²⁷⁴ *Hacon Pty Ltd v Commissioner of Taxation (2017).*

пределов дискреционных полномочий налогового органа и обеспечения процессуальных гарантий для налогоплательщиков.

М. Эллис отмечает, что «заявление, поданное в регулирующий орган, должно содержать всю потенциально относящуюся к делу информацию, анализ закона и предлагаемое решение»²⁷⁵. Процедура рассмотрения запросов на издание налоговых рулингов в Канаде характеризуется высокой степенью взаимодействия между заявителем и налоговыми органами: «В Канаде весь процесс налоговых рулингов имеет тенденцию включать большую степень взаимодействия и даже переговоров между заявителем и директоратами налоговых рулингов»²⁷⁶. Данная особенность проявляется на всех этапах процедуры: «Должностные лица, рассматривающие заявку, неизменно сообщают заявителю, если они намерены отказать в выдаче запрошенного рулинга. Результатом может быть предоставление заявителем дополнительной информации. В качестве альтернативы форма предлагаемых сделок может быть изменена, часто в ходе переговоров с должностным лицом, выдающим рулинги»²⁷⁷. Формальные требования к процедуре издания налоговых рулингов значительно варьируются в зависимости от их вида. Частные налоговые рулинги, как правило, предполагают наличие письменного запроса от конкретного налогоплательщика, рассмотрение этого запроса компетентным органом и издание письменного ответа. Публичные налоговые рулинги обычно издаются по инициативе налогового органа с соблюдением определенных процедурных требований, характерных для издания административных актов нормативного характера. Процедура издания гибридных рулингов может включать элементы обеих моделей.

Наиболее детальный анализ процедуры принятия частных налоговых рулингов представлен в исследовании Дж. Преббла. В отношении формальных требований к запросам на издание налоговых рулингов Канада и Швеция

²⁷⁵ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 8.*

²⁷⁶ *Prebble, J.* Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // *Australian Tax Forum.* - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 225.

²⁷⁷ Там же.

демонстрируют различные подходы. В Канаде «заявка на рулинг оформляется письмом с изложением фактов предложения вместе с проектами соответствующих документов»²⁷⁸. При этом существуют жесткие требования к содержанию запроса: «В Канаде орган, выдающий рулинги, не рассматривает заявки, которые излагают факты предполагаемой сделки и затем просто спрашивают общий вопрос о том, подлежит ли налогообложению. Скорее, налогоплательщик должен указать по номеру конкретные разделы законодательства о подоходном налоге, а затем спросить, применяются ли эти разделы или нет»²⁷⁹.

Важной особенностью канадской процедуры является ее интерактивный характер: «По запросу директораты налоговых рулингов проверят проект заявки и предложат соответствующие разделы, которые налогоплательщик мог упустить из виду. Налогоплательщик не обязан добавлять ссылку на эти разделы в своей заявке, но если он этого не сделает, рулинг не будет действовать в отношении этих положений»²⁸⁰. Такой подход способствует повышению качества запросов и эффективности процедуры их рассмотрения.

Темпоральные характеристики выступают ключевым элементом правового режима налоговых рулингов, определяя их действие во времени и обеспечивая предсказуемость налоговых последствий для адресатов. Проведенное сравнительно-правовое исследование выявило как общие закономерности, так и специфические особенности темпоральной регламентации различных видов рулингов в исследуемых юрисдикциях. Фундаментальной темпоральной характеристикой, общей для всех анализируемых правовых систем, является возможность точного определения периода действия рулинга. Как указано в Законе о налоговом администрировании ЮАР, "рулинг должен содержать конкретный период, в течение которого рулинг действителен"²⁸¹. При этом примечательно, что

²⁷⁸ Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 218.

²⁷⁹ Там же. С.225.

²⁸⁰ Там же.

²⁸¹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.78. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

в Австралии указанное начальное время или конечное время может быть до, во время или после вынесения рюлинга и может определяться со ссылкой на определенное событие, при это в случае: 1) отсутствие указания даты начала действия рюлинг начинает действовать с момента выдачи; 2) в случае отсутствия даты прекращения действия, то налоговый рюлинг действует до конца налогового или учетного периода в котором он начал действовать²⁸².

В Сингапуре законодательство устанавливает четкие временные рамки применения рюлингов, указывая, что "рюлинг применяется в отношении соглашения в течение целого или любой части периода, указанного в рюлинге"²⁸³ (ст. 5), при этом налоговый рюлинг должен содержать конкретный период или год, в течении которого он применяется²⁸⁴. В отношении отзывов Сингапур придерживается общего подхода, который предусматривает возможность отзыва рюлинга в любое время путем уведомления лица, в отношении которого применяется рюлинг²⁸⁵. При этом законодательство Сингапура предусматривает важную гарантию в виде указания на то, что "рюлинг не может быть отозван с даты ранее, чем дата, когда лицо могло бы обоснованно ожидать получение уведомления об отзыве"²⁸⁶. Важной гарантией правовой определенности выступает продолжение действия рюлинга для уже начатых транзакций даже после его отзыва. В законодательстве Австралии закреплено, что "рюлинг продолжает применяться к сделкам, которые были начаты до отзыва"²⁸⁷. Аналогично в ЮАР "рюлинг продолжает применяться в отношении договоренности, заключенной до даты отзыва. "SARS должен указать дату вступления в силу решения об отзыве или изменении налогового рюлинга, которая не может быть раньше даты: извещения "заявителя" или даты публикации, для

²⁸² Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-25. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

²⁸³ Income Tax Act 1947. Seventh Schedule. Part 1, sec. 5 [Electronic resource] / Government of Singapore // Singapore Statutes Online. URL: <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947?ProvIds=Sc7-#Sc7-> (дата обращения: 22.04.2025).

²⁸⁴ Там же. С.11.

²⁸⁵ Там же. С.13.

²⁸⁶ Там же.

²⁸⁷ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 358-20. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

публичных рулингов”²⁸⁸. Данное правило имеет принципиальное значение для защиты законных ожиданий налогоплательщиков и обеспечения стабильности налоговых отношений. Однако, законодательство ЮАР допускает исключение, так “SARS может отозвать или изменить 'обязательное частное решение' или 'обязательное постановление класса' ретроспективно, если решение было принято ошибочно и если:

(a) "заявитель' или 'член класса' еще не приступил к 'предлагаемой сделке' или еще не понес существенных издержек в связи с соглашением;

(b) лицо, иное чем 'заявитель' или 'член класса', будет подвергнуто значительному налоговому неблагоприятному воздействию, если налоговый рулинг не будет отозван или изменен ретроспективно, а 'заявитель' пострадает сравнительно меньше, если рулинг будет отозван или изменен ретроспективно; или

(c) последствия налогового рулинга существенно подорвут налоговую базу ЮАР, и в общественных интересах отозвать или изменить рулинг ретроспективно”²⁸⁹.

Относительно публичных рулингов англосаксонские страны придерживаются общего подхода, согласно которому публичные рулинги могут выдаваться "на: (i) период или финансовый год, на который распространяется действие рулинга; или (ii) в случае вынесения рулинга на неопределенный срок, дата или год начисления налогов, с которого применяется рулинг”²⁹⁰.

Функциональную особенность имеет регламентация сроков действия различных видов рулингов. Для частных рулингов в Новой Зеландии установлено, что они действуют "только на период или налоговый год, на который распространяется действие рулинга”²⁹¹. Особый научный интерес представляет связь между темпоральными характеристиками и концепцией существенных

²⁸⁸ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.78. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

²⁸⁹ Там же.

²⁹⁰ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. Sec.91DA URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

²⁹¹ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. Sec.91EB. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

изменений обстоятельств. В законодательстве Сингапура рюлинг "перестает применяться [ab initio]²⁹² к налогоплательщику, если обстоятельства существенно изменились по сравнению с обстоятельствами, описанными в рюлинге"²⁹³. Аналогичный подход обнаруживается в Новой Зеландии, где "классовый рюлинг не применяется в отношении налога, если соглашение существенно отличается от соглашения, указанного в рюлинге"²⁹⁴.

Проведенное исследование темпоральных характеристик различных видов налоговых рюлингов позволяет сделать вывод о наличии в изученных правовых системах универсальных подходов к определению временных рамок их действия, что отражает общие принципы правовой определенности в регулировании налоговых отношений. Вместе с тем, выявленные различия в темпоральной регламентации свидетельствуют о специфике национальных налоговых систем и могут быть использованы при совершенствовании российского законодательства о налоговых рюлингах.

Оспариваемость налоговых рюлингов представляет собой элемент их административно-правовой характеристики, определяющий возможность оспаривания рюлингов заинтересованными лицами и процедуры такого оспаривания. М. Эллис отмечает неоднозначность практики различных юрисдикций по вопросу о возможности обжалования налоговых рюлингов: «В национальных докладах представлена неоднозначная картина по этому вопросу. В некоторых странах апелляция разрешена, в других – нет; в третьих случаях апелляция разрешена в некоторых случаях»²⁹⁵. Возможность оспаривания налоговых рюлингов соответствует общему принципу административного права, согласно которому любой административный акт может быть оспорен лицом, чьи права и законные интересы затрагиваются данным актом.

²⁹² С самого начала

²⁹³ Income Tax Act 1947. Seventh Schedule. Part 1, sec. 7. [Electronic resource] / Government of Singapore // Singapore Statutes Online. URL: <https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947?ProvIds=Sc7-#Sc7-> (дата обращения: 22.04.2025).

²⁹⁴ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. Sec.91EB. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

²⁹⁵ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 17-18

М. Эллис выступает в пользу предоставления права на обжалование налоговых рулингов, указывая, что «право на апелляцию будет действовать как ограничение риска того, что через механизм налогового рулинга администрация получит слишком большой контроль над применением налогового законодательства в ущерб законодательной и судебной власти»²⁹⁶.

Возможность обжалования налоговых рулингов тесно связана с их видом. Частные налоговые рулинги, как правило, могут быть обжалованы только налогоплательщиком, запросившим рулинг, если он неудовлетворен полученным ответом. Публичные налоговые рулинги в некоторых юрисдикциях могут быть оспорены любым налогоплательщиком, чьи интересы затрагиваются данным рулингом. Возможность обжалования гибридных рулингов может быть ограничена кругом налогоплательщиков, входящих в соответствующую категорию.

Наиболее детальный анализ оспариваемости налоговых рулингов представлен в исследовании Дж. Преббла. В шведской модели налоговых рулингов предусмотрена возможность судебного обжалования неблагоприятных рулингов налогоплательщиками: «В Швеции налогоплательщик, но не налоговые органы, имеет право обжаловать неблагоприятный рулинг в Верховный административный суд. Суд дает приоритет таким апелляциям, и они рассматриваются быстро»²⁹⁷. Данный подход обосновывается особой природой налоговых правоотношений: «Философия, лежащая в основе этого подхода, который кажется довольно необычным для тех, кто привык к англо-американскому праву, заключается в том, что налогообложение включает в себя изъятие государством денег у граждан против их воли. Соответственно, государство должно приложить все усилия для обеспечения того, чтобы права граждан были рассмотрены без промедления»²⁹⁸.

Канадская модель, напротив, не предусматривает формализованной системы судебного обжалования налоговых рулингов. Вместо этого функционирует административный механизм апелляции: «В Канаде неформальная система

²⁹⁶ Там же.

²⁹⁷ *Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 233.*

²⁹⁸ Там же.

апелляций, которая работает внутри Налоговой службы Канады от должностных лиц, выдающих рулинги, была описана в разделе 'Процедуры'²⁹⁹. Данный механизм предполагает возможность последовательного обжалования решений должностных лиц, ответственных за выдачу рулингов, по административной иерархии.

Судебная практика устанавливает строгое разграничение между процедурой судебного пересмотра (judicial review) и специализированной системой налоговых апелляций. В деле *Boulting*³⁰⁰ суд сформулировал ключевой принцип, согласно которому судебный пересмотр является средством правовой защиты последней инстанции и не должен применяться, если существует подходящее альтернативное средство. Судья Сейлс в деле *Glencore Energy* отметил: "Основная цель налогового режима - обеспечить надлежащий сбор налогов, когда они причитаются, и налогоплательщик не обязан иным образом уплачивать суммы государству. Режим апелляций по существу в налоговых делах направлен на обеспечение этой основной цели и более эффективен, чем судебный пересмотр". Данный принцип получил развитие в деле *Mount Pritchard*, где суд указал, что "ни одно положение режима частных рулингов прямо не налагает обязанность, ограничение или сдерживание на возможность Комиссара произвести [налоговый] контроль", подчеркнув, что "нет никакого несоответствия между режимом частных рулингов и общими полномочиями и обязанностями Комиссара осуществлять [налоговый] контроль". Это решение иллюстрирует, что налоговые рулинги не ограничивают общие контрольные полномочия налоговых органов.

Научная дискуссия относительно оспариваемости налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается необходимость и целесообразность формализованной системы судебного обжалования налоговых рулингов. М. Эллис выступает в пользу предоставления права на обжалование налоговых рулингов, рассматривая его как важную гарантию соблюдения прав

²⁹⁹ Там же.

³⁰⁰ *Boulting & Anor, R (On the Application Of) v Revenue And Customs (2020)*.

налогоплательщиков и ограничения дискреционных полномочий налоговых органов.

Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о том, должны ли налоговые органы иметь право обжалования благоприятных для налогоплательщиков рулингов. Шведская модель, описанная Дж. Преббл, предусматривает асимметрию в процессуальных правах сторон налоговых правоотношений: налогоплательщик имеет право обжаловать неблагоприятный рулинг, а налоговые органы не имеют права обжалования благоприятных рулингов.

В-третьих, в научной литературе обсуждается вопрос о влиянии возможности обжалования налоговых рулингов на их роль в формировании налоговой практики. М. Эллис отмечает, что разрешение апелляций на налоговые рулинги «позволит системе заблаговременного регулирования превратиться в реальный фактор в разработке и применении налогового законодательства наравне с апелляциями против последующего начисления»³⁰¹.

Отзыв налогового рулинга. Возможность отмены налоговых рулингов представляет собой элемент их административно-правовой характеристики, определяющий условия и порядок прекращения действия рулингов по инициативе административных органов. М. Эллис выделяет несколько ситуаций, влияющих на юридическую силу налоговых рулингов: изменение фактических обстоятельств, изменение законодательства, изменение судебной практики и изменение позиции налогового органа. В отношении изменения фактических обстоятельств он указывает: «Само собой разумеется, что решение утрачивает свою силу, если обстоятельства развиваются иначе, чем это было описано в заявлении о вынесении решения, или если существенные факты были упущены или условие для вынесения решения не было выполнено. В таких случаях налоговая администрация не должна применять налоговый рулинг в любое время»³⁰². В отношении изменения

³⁰¹ Ellis M.J. General report of advance rulings // Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 18.

³⁰² Там же. С. 19.

законодательства М. Эллис отмечает: «Изменение закона, на котором основан налоговый рюлинг, делает решение недействительным»³⁰³.

Возможность отмены или изменения налоговых рюлингов соответствует общему принципу административного права, согласно которому административные акты могут быть отменены или изменены в случае изменения фактических или правовых оснований их издания. Важно отметить, что М. Эллис выступает за ограничение ретроактивного действия отзыва налоговых рюлингов: «Отмена рюлингов должна быть возможна только на перспективной основе и только в том случае, если налогоплательщик не действовал, полагаясь на рюлинг»³⁰⁴.

Возможность отмены налоговых рюлингов варьируется в зависимости от их вида. Частные налоговые рюлинги, как правило, могут быть отменены только в отношении конкретного налогоплательщика, получившего рюлинг, и только при наличии определенных оснований, таких как изменение фактических обстоятельств или законодательства. Публичные налоговые рюлинги могут быть отменены налоговым органом в отношении всех налогоплательщиков, на которых они распространялись. Возможность отмены гибридных рюлингов ограничена кругом налогоплательщиков, входящих в соответствующую категорию.

В канадской модели налоговых рюлингов, согласно исследованию Дж. Преббла, предусмотрена возможность их отмены или изменения в определенных случаях: «Конечно, рюлинг может быть проигнорирован департаментом, если впоследствии выясняется, что факты не соответствуют тем, которые были указаны налогоплательщиком в заявке на рюлинг. Однако изменения в законе или его интерпретации также приведут к тому, что департамент изменит свой рюлинг»³⁰⁵. Данный подход отражает баланс между принципом правовой определенности и необходимостью адаптации административной практики к изменяющемуся законодательству и его судебной интерпретации.

³⁰³ Там же.

³⁰⁴ Там же. С.31.

³⁰⁵ *Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 218.*

В шведской модели возможность отмены рулингов существенно ограничена ввиду их обязательного характера для налоговых органов и судов. Как отмечает Дж. Преббл, «даже если шведские налоговые органы не согласны с рулингом, они не публикуют это несогласие в попытке отговорить других налогоплательщиков от опоры на рулинги»³⁰⁶. Данный подход обеспечивает высокий уровень правовой определенности для налогоплательщиков, полагающихся на ранее выданные рулинги.

Научная дискуссия относительно возможности отмены налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о допустимых основаниях отмены налоговых рулингов. Все рассматриваемые авторы согласны с тем, что изменение фактических обстоятельств и изменение законодательства являются допустимыми основаниями отмены или изменения налоговых рулингов. Однако вопрос о том, может ли изменение судебной практики или изменение позиции налогового органа служить основанием отмены рулинга, вызывает разногласия. Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о ретроактивном действии отмены налоговых рулингов. М. Эллис выступает за ограничение ретроактивного действия отзыва налоговых рулингов, допуская его только в случае, если налогоплательщик не действовал, полагаясь на рулинг. Дж. Преббл, анализируя канадскую и шведскую модели, не формулирует общих рекомендаций по данному вопросу, но отмечает тенденцию к ограничению ретроактивного действия отмены рулингов в обеих юрисдикциях.

Публикация. Публичность налоговых рулингов представляет собой элемент их административно-правовой характеристики, определяющий степень доступности рулингов для широкого круга налогоплательщиков и их влияние на формирование единообразной налоговой практики.

М. Эллис отмечает существование глубоких разногласий по вопросу о публикации налоговых рулингов: «С одной стороны, ничто не предоставляется таким другим лицам без согласия заявителя, на том основании, что дела любого

³⁰⁶ Там же. С.224.

налогоплательщика являются тайной, и только налогоплательщик может отказаться от этого права. С другой стороны, в таких странах, как США и Канада, все налоговые рулинги в принципе доступны для общественности, хотя и обезличены для защиты конфиденциальности налогоплательщиков»³⁰⁷. Следует отметить, что частные рулинги, ввиду наличия конфиденциальной информации, требуют обезличивания информации при опубликовании, в то время как публичные рулинги изначально ориентированы на широкое распространение. Гибридные рулинги, как показывает анализ, занимают промежуточное положение. Особо надлежит подчеркнуть, что публичные и гибридные рулинги обладают нормативными свойствами, что обуславливает необходимость их официального опубликования в качестве обязательного условия юридической действительности.

Дж. Преббл проводит детальный анализ практики публикации налоговых рулингов в Швеции и Канаде. В шведской модели налоговых рулингов предусмотрена возможность публикации отдельных рулингов, представляющих общий интерес: «В Швеции Национальный налоговый совет решает, представляет ли рулинг достаточный общий интерес для публикации, и фактически публикует около двадцати рулингов в год из общего числа трех или четырех сотен, выдаваемых ежегодно»³⁰⁸. При этом «опубликованные рулинги тщательно редактируются, чтобы гарантировать, что налогоплательщик не может быть идентифицирован»³⁰⁹.

В канадской модели практика публикации рулингов претерпела существенные изменения: «В Канаде первоначально предполагалось, что отредактированные рулинги, представляющие общий интерес, будут публиковаться в обычном порядке. С 1971 года, когда были введены текущие процедуры, около ста рулингов публиковались каждый год в течение нескольких следующих лет. Однако публикация сошла на нет в конце 1970-х годов»³¹⁰. Причиной прекращения

³⁰⁷ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 19.*

³⁰⁸ *Prebble, J.* Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // *Australian Tax Forum.* - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 235.

³⁰⁹ Там же.

³¹⁰ Там же.

публикации стала трудоемкость процесса редактирования: «Причиной было то, что Налоговая служба Канады сочла процесс редактирования слишком трудоемким»³¹¹.

Важным аспектом публичности налоговых рулингов является публикация судебных решений по апелляциям на рулинги. В шведской модели «Верховный административный суд решает, какие из его рулингов по налоговым делам должны быть опубликованы, и на практике публикуется около тридцати апелляций каждый год из общего числа от тридцати до сорока»³¹². При этом «на этом уровне анонимность налогоплательщика обычно не сохраняется, хотя налогоплательщик может сделать специальное заявление о конфиденциальности»³¹³.

Научная дискуссия относительно публичности налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о соотношении публичности налоговых рулингов и конфиденциальности информации о налогоплательщиках. М. Эллис отмечает существование двух противоположных подходов: полной конфиденциальности рулингов и их публикации в обезличенной форме. Дж. Преббл, анализируя шведскую модель, отмечает практику тщательного редактирования публикуемых рулингов для обеспечения анонимности налогоплательщиков. Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о влиянии публикации налоговых рулингов на практику их выдачи. Дж. Преббл указывает на опасения, что публикация может сделать налоговые органы менее склонными к выдаче концессионных рулингов, не соответствующих строго законодательству. В-третьих, в научной литературе обсуждается вопрос о влиянии публикации налоговых рулингов на формирование единообразной практики применения налогового законодательства. М. Эллис отмечает, что публикация налоговых рулингов способствует формированию единообразной и предсказуемой практики применения налогового законодательства. Дж. Преббл, анализируя шведскую модель, подчеркивает важность публикации судебных

³¹¹ Там же.

³¹² *Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 218.*

³¹³ Там же.

решений по апелляциям на налоговые рулинги для формирования последовательной практики выдачи налоговых рулингов.

Воля. Волевой элемент представляет собой фундаментальный компонент налогового рулинга как административного акта. К. Романо подчеркивает особую роль воли в структуре административного акта: «Поскольку административный акт содержит выбор способов достижения общественных интересов, воля является необходимым одним из существенных элементов. Воля издания акта подразумевает волю содержания этого акта»³¹⁴. Волевой элемент налогового рулинга проявляется в том, что налоговая администрация осуществляет сознательный выбор определенного варианта интерпретации налогового законодательства применительно к конкретной ситуации налогоплательщика. Сторонники административно-правового подхода полагают, что принципиальное отличие волевого элемента налогового рулинга от волеизъявления в договорных конструкциях заключается в том, что воля налоговой администрации при издании рулинга не направлена на согласование с волей налогоплательщика, а является односторонним актом публичной власти. Сторонники договорной концепции налогового рулинга напротив, считают, что воля адресата на принятия обязательств заключается в добровольном принятии на себя обязательств предусмотренных налоговым рулингом, в связи с чем у них также появляется право требовать налогового органа исполнения своих обязательств. Как отмечает К. Романо, «участие налогоплательщика в процедуре рулинга обычно ограничивается представлением запроса на рулинг, что, безусловно, является необходимым условием для рассмотрения административного акта как содержащего интерпретацию налоговой администрации в качестве налогового рулинга. Это участие в выдаче рулинга ограничивается начальной стадией процесса рулинга»³¹⁵.

Волевой элемент различных видов налоговых рулингов имеет свою специфику. В частных налоговых рулингах воля налоговой администрации

³¹⁴ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 125.

³¹⁵ Там же. С.123.

направлена на установление налоговых последствий для конкретного налогоплательщика в его индивидуальной ситуации. В публичных налоговых рулингах воля направлена на установление общих правил интерпретации налогового законодательства применительно к типовым ситуациям. В гибридных рулингах воля налогового органа имеет двойственную направленность: с одной стороны, она обращена к определенной категории налогоплательщиков, с другой – учитывает особенности конкретных ситуаций внутри этой категории.

Волевой элемент налогового рулинга характеризуется также тем, что он ограничен принципом законности и не может выходить за рамки правовых предписаний. К. Романо подчеркивает: «Налоговое право защищает основной интерес государств в сборе доходов. Такой интерес является коллективным интересом каждого гражданина и не должен рассматриваться как диспозитивный для налоговых администраций»³¹⁶. Таким образом, воля налоговой администрации при издании рулинга ограничена императивными предписаниями налогового законодательства и не может противоречить публичному интересу в налоговой сфере. Особое значение волевого элемента налогового рулинга проявляется также в том, что именно он обеспечивает обязательность рулинга для налоговых органов. К. Романо указывает, что «обязательные последствия рулингов вытекают либо непосредственно из конкретного правового положения, либо, при отсутствии такого правового положения, из неписаных общих принципов надлежащего управления»³¹⁷. В этом проявляется особая юридическая сила волеизъявления налоговой администрации при издании рулинга, которая существенно отличает его от консультативных заявлений.

М. Эллис не выделяет волевой элемент в качестве самостоятельного компонента административно-правовой природы налоговых рулингов, однако отмечает дискреционный характер полномочий налоговых органов при решении вопроса о выдаче или невыдаче налогового рулинга: «Из стран, представивших

³¹⁶ Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System? IBFD Publications BV, 2002. p. 122.

³¹⁷ Там же. С.124.

отчетность, которые имеют формальную систему налоговых рулингов, примерно половина признают право [налогового органа] отказывать в выдаче налоговых рулингов»³¹⁸. Наличие дискреционных полномочий свидетельствует о значимости волевого элемента в структуре налогового рулинга как административного акта.

В научной литературе обсуждается вопрос о соотношении волевого элемента налоговых рулингов и принципа законности в налоговом праве. К. Романо подчеркивает, что воля налоговой администрации при издании рулинга ограничена императивными предписаниями налогового законодательства и не может противоречить публичному интересу в налоговой сфере. М. Эллис, рассматривая дискреционные полномочия налоговых органов при решении вопроса о выдаче или невыдаче налогового рулинга, не формулирует конкретных ограничений этих полномочий, однако отмечает, что «опыт некоторых стран с самым большим опытом формальных налоговых рулингов (например, США, Канада, Швеция) показывает, что уполномоченный орган на практике использует свое усмотрение мудро, а не произвольно, и не уклоняется от более сложных вопросов»³¹⁹.

Административное усмотрение. Дискреционный характер налоговых рулингов, выражающийся в наличии у налоговых органов определенной свободы усмотрения при решении вопроса о выдаче или невыдаче налогового рулинга, представляет собой важный элемент их административно-правовой характеристики. М. Эллис отмечает: «орган власти обладает дискреционными полномочиями, и [его] решение не выносить решения в этом случае, очевидно, не подлежит обжалованию»³²⁰. Наличие дискреционных полномочий является типичной чертой административного права, однако их реализация должна быть разумной и не произвольной. М. Эллис подчеркивает, что «опыт некоторых стран с самым большим опытом формальных налоговых рулингов (например, США, Канада, Швеция) показывает, что уполномоченный орган на практике использует

³¹⁸ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 9.*

³¹⁹ Там же.

³²⁰ *Ellis M.J.* General report of advance rulings // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law: 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. The Hague, 1999. Vol. 84b. P. 9.*

свое усмотрение мудро, а не произвольно, и не уклоняется от более сложных вопросов»³²¹. Дискреционный характер налоговых рулингов может различаться в зависимости от их вида. Для частных налоговых рулингов характерна наибольшая степень дискреции налоговых органов, поскольку они принимаются в отношении конкретных ситуаций конкретных налогоплательщиков. Публичные налоговые рулинги, как правило, предполагают меньшую степень дискреции, поскольку они ориентированы на установление общих правил интерпретации налогового законодательства. Гибридные рулинги занимают промежуточное положение, предполагая определенную степень дискреции в отношении конкретных ситуаций внутри определенной категории налогоплательщиков. К. Романо указывает на необходимость обоснования административных актов, издаваемых в рамках дискреционных полномочий: «Минимальное содержание мотивации административного акта включает: фактические условия решения; правовые положения, на которых оно основано; критерии, используемые в случае дискреционных решений»³²². Данное требование направлено на обеспечение контроля за реализацией дискреционных полномочий и предотвращение их произвольного использования. Дж. Преббл отмечает различия в подходах к регулированию дискреционных полномочий при выдаче налоговых рулингов в Канаде и Швеции, однако не формулирует общих рекомендаций по данному вопросу.

Научная дискуссия относительно дискреционного характера налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о допустимых пределах дискреционных полномочий налоговых органов при решении вопроса о выдаче или невыдаче налогового рулинга. М. Эллис отмечает, что в некоторых странах налоговые органы обязаны выдавать рулинги по запросам налогоплательщиков, в то время как в других странах они обладают дискреционными полномочиями в данном вопросе. Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о необходимости и форме контроля за реализацией дискреционных

³²¹ Там же.

³²² *Romano C.* Указ.Соч. С. 125.

полномочий налоговых органов при выдаче налоговых рулингов. К. Романо указывает на необходимость мотивации административных актов, издаваемых в рамках дискреционных полномочий, что может рассматриваться как форма контроля за их реализацией³²³. М. Эллис отмечает публикация налоговых рулингов и возможность обжалования налоговых рулингов в некоторых юрисдикциях, что также может служить механизмом контроля за реализацией дискреционных полномочий³²⁴.

Официальный характер. Формализованный характер налоговых рулингов, выражающийся в наличии четких требований к форме и содержанию запросов на выдачу налоговых рулингов и самих рулингов, представляет собой важный элемент их административно-правовой характеристики. М. Эллис отмечает, что «заявление, поданное в регулирующий орган, должно содержать всю потенциально относящуюся к делу информацию, анализ закона и предлагаемое решение»³²⁵. Формализованный характер налоговых рулингов соответствует общей особенности административных актов, которые издаются в установленной форме и с соблюдением определенных формальных требований.

Формализованный характер налоговых рулингов может различаться в зависимости от их вида. Частные налоговые рулинги, как правило, характеризуются наиболее высокой степенью формализации, поскольку они связаны с конкретными обстоятельствами конкретного налогоплательщика и требуют четкого определения всех релевантных фактов и применимого законодательства. Публичные налоговые рулинги также имеют формализованный характер, но требования к их форме и содержанию могут быть менее детализированными. Гибридные рулинги занимают промежуточное положение, сочетая элементы формализации, характерные для обоих видов рулингов.

К. Романо указывает на различие между формальными и неформальными актами в контексте налоговых рулингов: «В многих правовых системах должно

³²³ Там же.

³²⁴ *Ellis M.J.* Указ.Соч.

³²⁵ *Ellis M.J.* Указ.Соч.

быть проведено различие между формальными актами, для которых закон требует определенной формы (*ad substantiam*), и неформальными актами, которые могут быть доведены до сведения заинтересованных сторон наиболее подходящим способом (*ad probationem*)»³²⁶. Это различие имеет существенное значение для определения юридической силы налогового рулинга и его правовых последствий.

Дж. Преббл, анализируя формальные требования к запросам на издание налоговых рулингов в Канаде, отмечает, что «заявка на рулинг оформляется письмом с изложением фактов предложения вместе с проектами соответствующих документов»³²⁷. При этом существуют жесткие требования к содержанию запроса: «В Канаде орган, выдающий рулинги, не рассматривает заявки, которые излагают факты предполагаемой сделки и затем просто спрашивают общий вопрос о том, подлежит ли налогообложению. Скорее, налогоплательщик должен указать по номеру конкретные разделы законодательства о подоходном налоге, а затем спросить, применяются ли эти разделы или нет»³²⁸.

Научная дискуссия относительно формализованного характера налоговых рулингов охватывает несколько ключевых вопросов. Во-первых, обсуждается вопрос о необходимой степени формализации требований к запросам на выдачу налоговых рулингов и самим рулингам. М. Эллис отмечает значительные различия в подходах к данному вопросу в разных юрисдикциях, не высказывая однозначного предпочтения в пользу какого-либо из них.

Во-вторых, дискуссионным остается вопрос о влиянии формализованного характера налоговых рулингов на их доступность для налогоплательщиков и эффективность как инструмента налогового планирования. М. Эллис не устанавливает прямой зависимости между формализованным характером налоговых рулингов и их доступностью или эффективностью.

В-третьих, в научной литературе обсуждается вопрос о соотношении формализованного характера налоговых рулингов и их юридической силы. К.

³²⁶ Romano C. Указ. Соч. С. 125.

³²⁷ Prebble, J. Указ. Соч. С. 218.

³²⁸ Там же.

Романо отмечает, что «есть также некоторые ученые, которые различают формальные рулинги, основанные на конкретных регулятивных полномочиях (законах, правилах и т.д.), и неформальные рулинги, не основанные на каких-либо конкретных правилах. По их мнению, формальные рулинги следует рассматривать как односторонние административные акты, а неформальные рулинги как соглашения»³²⁹.

Проведенный анализ административно-правового подхода к пониманию правовой природы налогового рулинга позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, административно-правовой подход является одной из основных концепций в современной налогово-правовой доктрине и позволяет адекватно отразить многие существенные характеристики налогового рулинга как правового феномена. При этом следует отметить, что различные виды налоговых рулингов проявляют специфические черты в рамках административно-правовой конструкции.

Частные налоговые рулинги (*private rulings*) наиболее точно соответствуют модели индивидуальных правоприменительных административных актов. Они адресованы конкретному налогоплательщику, касаются его специфической ситуации, имеют превентивный характер и обязательны для налоговых органов. По своей правовой природе они близки к решениям (*decisions*) в административном праве, характеризуясь индивидуализацией, конкретностью и обязательностью для издавшего их органа.

Публичные рулинги (*public rulings*) демонстрируют характеристики, сближающие их с правовыми актами, обладающими нормативными свойствами. Они адресованы неопределенному кругу налогоплательщиков, содержат официальное толкование налогового законодательства применительно к типовым ситуациям и имеют общее значение для формирования единообразной правоприменительной административной практики.

³²⁹ Romano C. Указ.Соч. С. 125

Гибридные рулинги (*class and product rulings*) обладают смешанной правовой природой, сочетая черты как нормативных, так и индивидуальных административных актов. С одной стороны, они адресованы определенной группе налогоплательщиков, объединенных общими признаками, что придает им элемент нормативности. С другой стороны, они применяются к конкретным ситуациям и имеют обязательную силу для налоговых органов в отношении этих ситуаций, что сближает их с индивидуальными правоприменительными актами.

Во-вторых, налоговый рулинг представляет собой сложный административно-правовой феномен, сочетающий черты различных видов административных актов и выполняющий специфические функции в системе налогового администрирования. Превентивный характер налоговых рулингов, их направленность на обеспечение правовой определенности в налоговой сфере, особый порядок их выдачи и специфический субъектный состав отличают их от типичных административных актов, однако не противоречат их административно-правовой природе.

В-третьих, административно-правовая природа налогового рулинга определяется совокупностью взаимосвязанных элементов, образующих единую конструкцию. Различные авторы выделяют разное количество элементов и по-разному характеризуют их содержание, однако все они признают ключевое значение таких аспектов, как субъектный состав, объект и предметная сфера, юридическая сила, форма и процедура принятия, мотивация.

В-четвертых, анализ элементов административно-правовой конструкции налогового рулинга демонстрирует различия в подходах к их регулированию в разных юрисдикциях. Данные различия обусловлены особенностями национальных правовых систем, традициями налогового администрирования, а также эволюцией института налоговых рулингов с течением времени. При этом основные характеристики налоговых рулингов как административных актов сохраняются независимо от конкретной модели их регулирования.

В-пятых, налоговый рулинг выполняет двойственную функцию в системе налогового администрирования. С одной стороны, он обеспечивает правовую

определенность для налогоплательщиков, позволяя им заранее оценить налоговые последствия планируемых действий или транзакций. С другой стороны, он позволяет налоговым органам получать актуальную информацию о планируемых налогоплательщиками операциях и своевременно выявлять потенциально агрессивные схемы налоговой оптимизации.

В-шестых, административно-правовая природа налогового рулинга определяется его ролью в обеспечении баланса между принципами правовой определенности, законности и эффективности налогового администрирования. Эффективная система налоговых рулингов, характеризующаяся доступностью, предсказуемостью и обеспечением исполнения выданных рулингов, способствует формированию доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами и создает условия для добровольного соблюдения налогового законодательства.

Таким образом, административно-правовой подход позволяет описать и объяснить многие существенные характеристики налоговых рулингов различных видов, показывая их соответствие различным типам административных актов в зависимости от адресата, содержания и юридической силы. В следующем параграфе будет рассмотрен альтернативный подход к пониманию правовой природы налогового рулинга как административного договора.

§ 1.3. Договорные элементы в правовой природе налоговых рулингов.

Современный этап в эволюции представлений о правовой природе налоговых рулингов характеризуется признанием наличия в них элементов договорного регулирования. Современное понимание правовой природы правоотношений между государством и частными субъектами не может ограничиваться представлением о властном подчинении; оно требует признания элементов согласования воли и взаимности прав и обязанностей, что сближает такие правоотношения с договорными конструкциями.

Исторически первым подходом к пониманию правовой природы налоговых рулингов был административно-правовой подход, трактующий их как односторонние властные акты налоговых органов³³⁰. Традиционная концепция налоговых правоотношений исходила из представления о безусловном примате публичного интереса над частным, что исключало возможность договорных элементов в налоговой сфере. Данная концепция, доминировавшая в налогово-правовой науке на протяжении XIX и большей части XX века, исключала возможность договорных элементов в налоговых правоотношениях, рассматривая их исключительно через призму властного подчинения.

Данный подход базировался на классическом понимании налоговых правоотношений как разновидности властеотношений, в которых налоговый орган как орган публичной администрации, выступает носителем публичной власти, а налогоплательщик — субъектом, подчиненным этой власти. Указанный подход, однако, не объяснял ряд существенных характеристик налоговых рулингов, в частности, их обязательность для налоговых органов и необходимость согласования позиций налогового органа и налогоплательщика. В рамках классической теории властеотношений необъяснимым остается тот факт, что налоговый орган, являющийся носителем публичной власти, оказывается связанным своим же актом и не может отступить от него даже в случае изменения своей правовой позиции. Кроме того, процедура формирования налоговых рулингов, предполагающая активное взаимодействие и согласование позиций налогового органа и налогоплательщика, как и расторжение (отзыв) налогового рулинга за существенные нарушения условий “договора”, также не укладывается в рамки классической теории административного акта.

В российской административно-правовой доктрине вопросы административного договора получили теоретическое осмысление в трудах ряда авторитетных исследователей. Следует отметить, что существенный вклад в разработку данной проблематики внесли такие ученые, как А.Б. Зеленцов, А.В.

³³⁰ *Romano C. Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?* IBFD Publications BV, 2002. 123 p.

Демин, И.Ю. Синдеева, предложившие концептуальные подходы к пониманию правовой природы и сущностных характеристик административного договора.

Согласно научной позиции А.Б. Зеленцова, административный договор представляет собой соглашение, устанавливающее для участников систему взаимных прав и обязанностей³³¹. Развивая данное положение, автор формулирует более полное определение, согласно которому административный договор следует рассматривать как соглашение, направленное на установление, изменение или прекращение взаимных прав и обязанностей субъектов публичного права, юридически допустимое в целях осуществления функций публичного управления. Данный подход отражает функциональное назначение административного договора в системе административно-правового регулирования.

В свою очередь А.В. Демин акцентирует внимание на регулятивном потенциале административного договора, подчеркивая его важное место в механизме правового регулирования. Как справедливо отмечает ученый, посредством административного договора осуществляется перевод абстрактных юридических предписаний в конкретные административные правоотношения³³². Такой подход позволяет рассматривать административный договор не только как форму согласования воли участников, но и как инструмент конкретизации норм административного права.

В административно-правовой науке важна концепция А.В. Демина об особой природе административного договора, сочетающего равенство сторон с властными полномочиями государственного органа³³³. Эта теоретическая позиция показывает административный договор как способ решения общественных задач через договорные отношения при сохранении элементов государственного управления. Научную ценность имеет деление Т.С. Красильникова, выделяющего три вида административных договоров: об определении полномочий, о порядке выполнения

³³¹ Зеленцов, А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. С. 434.

³³² Демин, А. В. Общие вопросы теории административного договора / Демин А. В. ; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 1998. – С.26.

³³³ Демин, А. В. Общие вопросы теории административного договора / Демин А. В. ; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 1998. – С.11-44.

гражданином и государством публичных обязанностей³³⁴. Это деление помогает упорядочить разнообразие договорных отношений в административном праве. Для изучения налоговых рулингов наиболее важны административные договоры о порядке выполнения частными лицами публичных обязанностей, что создает научную основу для понимания налоговых рулингов как актов, уточняющих порядок исполнения налоговых обязательств³³⁵.

Научный интерес представляет концепция И.Ю. Синдеевой, раскрывающая сущностные аспекты административного договора. По мнению исследователя, административный договор представляет собой оформленное выражение обособленных согласованных свободных воли и волеизъявлений субъектов административного права. При этом сущность административного договора заключается в соглашении сторон, основанном на согласовании обособленных свободных воли и волеизъявлений³³⁶. Данный подход подчеркивает важность волевого компонента в административно-договорных отношениях.

Необходимо подчеркнуть, что проведенный анализ научных положений, разработанных ведущими представителями российской административно-правовой науки, свидетельствует о многоаспектном характере административного договора как правового феномена, сочетающего в себе элементы соглашения, инструмента конкретизации норм права и механизма согласования воли участников административных правоотношений. Представляется обоснованным вывод о том, что теоретические разработки указанных авторов имеют существенное значение для формирования целостной концепции административного договора в российской правовой доктрине.

К. Романо, исследуя правовую природу налоговых рулингов, выделил две основные концепции их юридической квалификации: как односторонние

³³⁴ Красильников, Т.С. К вопросу о классификации административных договоров [Электронный ресурс] // Проблемы экономики и юридической практики. 2019. №4. С. 209. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-klassifikatsii-administrativnyh-dogovorov> (дата обращения: 21.04.2025).

³³⁵ Надточий, М. Д. Правовая природа налоговых рулингов: правовой акт или административный договор? / М. Д. Надточий // Налоговед. – 2024. – № 8(248). – С. 40-49.

³³⁶ Синдеева, И.Ю. Административный договор как институт административного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. С.30.

административные акты и как соглашения (договора). Концепция налоговый рулинг как соглашение (договор) исследуется К. Романо в двух основных направлениях: как частноправовое или публично правовое соглашение (договор). Квалификация налогового рулинга как частноправового соглашения отвергается К. Романо по нескольким основаниям: «Характеристика налоговых рулингов как соглашений частного права не может быть принята. И это не зависит от публичной природы субъекта, выдающего налоговые рулинги (т.е. налоговой администрации, обычно)»³³⁷. Основной аргумент против этой концепции – публичный характер налоговых отношений: «Причина против характеристики налоговых рулингов как соглашений частного права заключается в том, что в налоговом праве затрагиваются фундаментальные публичные интересы, и это обычно область, дисциплина которой зарезервирована для статутного законодательства (т.е. принятого парламентами)»³³⁸.

Юридическая квалификация налогового рулинга как публично-правового соглашения также отвергается К. Романо: «Характеристика налоговых рулингов как соглашений публичного права также должна быть отклонена»³³⁹. К. Романо поясняет, что ключевым аргументом против этой концепции является отсутствие согласия налогоплательщика: «Однако согласие налогоплательщика в рамках процедуры налогового рулинга, которое является одним из основных аспектов договора частного права, отсутствует. Налоговый рулинг может иметь силу независимо от воли налогоплательщика»³⁴⁰.

К. Романо особо подчеркивает разницу между участием налогоплательщика в процедуре получения рулинга и его согласием на условия рулинга: «Участие налогоплательщика в процедуре рулинга обычно ограничивается представлением запроса на рулинг, что, безусловно, является необходимым условием для рассмотрения административного акта как содержащего интерпретацию налоговой администрации в качестве налогового рулинга. Это участие в выдаче рулинга

³³⁷ Romano C. Указ. Соч. С. 120-121

³³⁸ Там же. С. 121

³³⁹ Там же.

³⁴⁰ Там же. С. 123

ограничивается начальной стадией процесса рулинга»³⁴¹. Также К. Романо указывает на отсутствие встречного удовлетворения (*consideration*) в указанных налоговых правоотношениях, что является ключевым элементом в англосаксонской договорной доктрине. Тем не менее, К. Романо, как и другие сторонники традиционного административного подхода, объяснить асимметрическую юридическую силу налоговых рулингов.

В работах зарубежных исследователей все чаще встречается мысль о том, что налоговые рулинги обладают признаками договорных конструкций. Так, М. Эллис подчеркивает, что "юридическая сила формальных рулингов, как правило, довольно сильна" и "может быть основана на ...понятии договора, который является обязательным для обеих сторон"³⁴². Й. Гивати, рассматривая правовую природу налоговых рулингов через призму договорного подхода, выдвигает самостоятельную концепцию их квазидоговорного характера. По мнению исследователя, налоговые рулинги представляют собой особую форму контрактных отношений между административными органами и экономическими субъектами, основанную на принципах неполного контракта ("*incomplete contracting approach*")³⁴³. Й. Гивати утверждает, что "стратегическое взаимодействие между административными агентствами и фирмами "формирует особую модель правоотношений, где публичный и частный субъекты вступают в своеобразные договорные отношения, характеризующиеся взаимообусловленностью прав и обязанностей"³⁴⁴. Ключевая особенность данных отношений, по Й. Гивати, заключается в том, что административный орган принимает на себя обязательство следовать выданному предварительному заключению, а частный субъект получает правовую определенность в отношении налоговых последствий планируемых операций. Эта конструкция по мнению Й. Гивати, воплощает все сущностные характеристики договорных отношений: согласование волей, формирование

³⁴¹ Там же.

³⁴² *Ellis M.J.* General report of advance rulings / M.J. Ellis // *Cahiers de droit fiscal international = Studies on international fiscal law : 53rd Congress of the International Fiscal Association, Eilat, 1999. – The Hague, 1999. – Vol. 84b. – (Cahiers de droit fiscal international).* - p.28.

³⁴³ *Givati, Y.* Указ. Соч.

³⁴⁴ Там же.

взаимных обязательств и направленность на достижение взаимовыгодного результата, что позволяет квалифицировать налоговые рулинги как особый вид публично-правовых договоров³⁴⁵.

Анализ судебной практики позволяет выявить элементы договорно-правовой природы налоговых рулингов, которые при определенных условиях создают квази-договорные отношения между налоговым органом и налогоплательщиком. Особенность договорной природы налоговых рулингов проявляется в особом режиме их недействительности и расторжения. В случае нарушения налогоплательщиком существенных условий "налогового договора", налоговый орган вправе отозвать (расторгнуть) налоговый рулинг. Судебная практика позволяет выделить две принципиально различные ситуации: изначальную недействительность рулинга с момента выдачи и последующее расторжение действовавшего рулинга. Изначальная недействительность рулинга возникает, когда нарушение было допущено налогоплательщиком на этапе запроса рулинга, в частности, при неполном или неточном раскрытии существенной информации. В деле *Boulting*³⁴⁶ суд, анализируя законодательные положения, фактически признал, что неполное раскрытие информации делает рулинг недействительным *ab initio* (с самого начала). В этом случае не требуется формальная процедура отзыва рулинга, поскольку юридически он считается никогда не существовавшим.

Правовой основой обязательности налоговых рулингов в англосаксонской системе выступает доктрина законных ожиданий (*legitimate expectation*), которая, как подчеркнул суд в деле *MFK Underwriting*³⁴⁷, "основана на справедливости". В указанном деле судья сформулировал фундаментальный принцип, согласно которому "формально опубликованное для всеобщего сведения заявление может безопасно рассматриваться как обязательное, в соответствии с его условиями, в любом случае, явно подпадающем под его действие". Это положение создало

³⁴⁵ Там же.

³⁴⁶ *Boulting & Anor, R (On the Application Of) v Revenue And Customs* (2020).

³⁴⁷ *R v Inland Revenue Commissioners ex parte MFK Underwriting Agents Ltd* (1990).

юридическую основу для признания обязательного характера официальных разъяснений налоговых органов. В деле *Bellinz*³⁴⁸ Федеральный суд Австралии дополнил это положение, указав, что "публичный рюлинг будет обязательным только в том смысле, что Комиссар не может отклоняться от него при проведении оценки, когда рюлинг относится к 'договоренности', и налоговый закон относится к 'этой договоренности' иным образом. Рюлинг обязателен в отношении того, каким образом налоговый закон применяется к лицу или классу лиц в отношении договоренности или класса договоренностей. Он не обязателен в отношении принципов или обоснования, изложенных в нем". Данное решение имеет принципиальное значение, поскольку четко ограничивает сферу обязательности рюлинга конкретной ситуацией, в отношении которой он был выдан, не распространяя эту обязательность на использованную в рюлинге аргументацию. Это позволяет налоговым органам сохранять гибкость в толковании закона, обеспечивая при этом стабильность налоговых последствий для конкретного налогоплательщика в конкретной ситуации.

Доктрина законных ожиданий эволюционировала от обеспечения исключительно процедурных прав до формирования субстантивных прав налогоплательщиков. В деле *Ruddock*³⁴⁹ судья отметил, что "в случае, когда отсутствует право быть выслушанным, может считаться еще более важным для справедливого отношения, чтобы обещание или обязательство... было соблюдено". Данное положение подтверждает трансформацию доктрины законных ожиданий в механизм создания субстантивных прав налогоплательщиков на основе административных договоров.

Принцип защиты законных ожиданий в контексте налоговых рюлингов получил дальнейшее развитие в деле *Unilever*³⁵⁰. В данном прецеденте суд признал, что двадцатилетняя практика налоговых органов, позволявшая компании *Unilever* требовать вычета убытков за пределами установленного законом двухлетнего

³⁴⁸ *Bellinz Pty Limited v Commissioner of Taxation* (1998).

³⁴⁹ *R v Secretary of State for the Home Department ex parte Ruddock* (1987).

³⁵⁰ *R v Inland Revenue Commissioners ex parte Unilever* (1996).

срока, создала законные ожидания, от которых нельзя было отступить без предварительного ясного уведомления. Аналогичным образом, в деле *Kay*³⁵¹ суд постановил, что формальное соглашение между налоговыми органами и оптиками порождало законные ожидания, и при отсутствии законодательства, обязывающего Комиссаров отступить от своего обещания, было бы несправедливо и злоупотреблением властью для них сделать это. В деле *Clamp & Anor*³⁵² суд рассмотрел вопрос о возможности изменения позиции налоговых органов по ранее выданным рулингам. Суд сослался на прецеденты, признав право налоговых органов изменить свое мнение, несмотря на наличие "устоявшегося мнения". Однако суд существенно ограничил это право, указав, что такое изменение возможно только "в определенных обстоятельствах — в частности, в случае ошибки или неправильного понимания". Тем самым суд подтвердил общий принцип стабильности налоговых рулингов и ограничил дискреционные полномочия налоговых органов по одностороннему изменению своей позиции.

Прецедент по делу *MFK Underwriting*³⁵³ установил четкие предпосылки для признания действительности налоговых рулингов как административных соглашений, способных порождать законные ожидания. Налогоплательщик должен: 1) представить "все карты лицом вверх на стол", то есть предоставить полную информацию о транзакции, по которой запрашивается рулинг; 2) указать, какое именно толкование запрашивается; 3) запросить полноценное, обдуманное решение; 4) объяснить, как будет использован рулинг. В свою очередь, сам рулинг должен быть "ясным, недвусмысленным и лишенным соответствующих оговорок". Эти критерии формируют правовую основу для признания юридической силы налоговых рулингов. Значимость полного и точного раскрытия информации была дополнительно подчеркнута в деле *Boulting*³⁵⁴, где Высокий суд Англии и Уэльса исследовал законодательные положения о налоговых рулингах: "Если сведения, предоставленные в соответствии с настоящим разделом, не раскрывают полностью

³⁵¹ R v Customs and Excise Commissioners ex parte Kay.

³⁵² Clamp & Anor, R (On the Application Of) v Revenue and Customs (2021).

³⁵³ R v Inland Revenue Commissioners ex parte MFK Underwriting Agents Ltd (1990).

³⁵⁴ Boulting & Anor, R (On the Application Of) v Revenue And Customs (2020).

и точно все факты и обстоятельства, имеющие существенное значение для решения Комиссии, любое последующее уведомление Комиссара является недействительным". Анализируя это положение, суд пришел к выводу, что неполное раскрытие информации делает рюлинг недействительным *ab initio* (с самого начала), и в этом случае не требуется формальная процедура отзыва рюлинга. Суд также уточнил, что данный принцип требует от налогоплательщика не только формального соответствия перечню запрашиваемой информации, но и раскрытия всех обстоятельств, которые объективно могут повлиять на решение налогового органа, даже если они формально не входят в запрос. В этом деле налогоплательщики не раскрыли полную структуру сложной серии взаимосвязанных сделок, намеренно представив только отдельные элементы, которые, будучи рассмотрены изолированно, давали налоговые преимущества. Суд признал, что такой селективный подход к раскрытию информации нарушает требование о полном и точном предоставлении всех существенных фактов и обстоятельств, что делает полученный рюлинг недействительным с момента его выдачи. Последующее расторжение действовавшего рюлинга возникает при изменении обстоятельств после выдачи рюлинга. Основаниями для такого расторжения могут выступать: изменение законодательства, на основе которого был выдан рюлинг; изменение статуса налогоплательщика или характера его деятельности; и изменение налоговой политики или толкования законодательства налоговым органом.

Важнейшей особенностью договорной природы налоговых рюлингов является наличие дополнительных, специфических оснований для их расторжения со стороны налогового органа, которые не имеют аналогов в гражданском праве и обусловлены публично-правовой природой налоговых отношений. Судебная практика признает право налогового органа "расторгнуть договор" (отозвать рюлинг), когда этого требуют публичные интересы, в частности при выявлении признаков уклонения от налогообложения или при изменении фундаментальной общественной политики.

В деле *BNZ Investments*³⁵⁵ суд признал, что соответствие сделок буквальному толкованию налоговых норм (что может быть подтверждено рюлингом) не исключает возможности применения общих норм о противодействии уклонению от налогообложения, если такие сделки не соответствуют цели соответствующих налоговых режимов. В этом деле суд ввел концепцию "искусственного построения", которая позволяет налоговым органам отозвать рюлинг, если отдельные элементы налоговых схем включены исключительно для достижения налоговых преимуществ и не имеют экономического обоснования.

В деле *Bob Jones University*³⁵⁶ Верховный суд США подтвердил право налогового органа отказать в предоставлении налоговых льгот образовательным учреждениям, практикующим расовую дискриминацию, несмотря на отсутствие в налоговом законодательстве прямого запрета на предоставление таких льгот, обосновав это изменением фундаментальной общественной политики. Данное решение демонстрирует, что приоритет публичных интересов и цели налогового законодательства в определенных случаях превалируют над принципом *pacta sunt servanda* (договоры должны соблюдаться).

В деле *IOOF Holdings*³⁵⁷ суд рассмотрел вопрос о влиянии ретроактивных изменений законодательства на налоговые рюлинги. Суд подчеркнул, что частный рюлинг является выражением мнения Комиссара о том, как налоговый закон применяется к налогоплательщику в отношении конкретных обстоятельств, и это мнение должно соответствовать действующему закону. Суд указал, что рюлинг связывает Комиссара только если фактические обстоятельства не имеют существенных отличий от описанных в рюлинге, и налоговый закон, по которому был выдан рюлинг, остается неизменным. Если происходит ретроспективное изменение налогового закона, рюлинг перестает быть обязательным для Комиссара, если только изменения в законе не "выражают те же идеи, что и старое положение".

³⁵⁵ *BNZ Investments Limited & Ors v Commissioner of Inland Revenue* (2009).

³⁵⁶ *Bob Jones University v. United States* (1983).

³⁵⁷ *IOOF Holdings Limited v Commissioner of Taxation* (2014).

Суд заключил, что право налогоплательщика в связи с получением рулинга - это право требовать, чтобы Комиссар "соблюдал свою обязанность соблюдать закон, существующий время от времени". Это право описано как "подвижное, а не фиксированное". Следовательно, если закон изменяется ретроактивно, налогоплательщик не имеет права на определение своего рулинга на основе предыдущей редакции закона, если только специальное исключение не предусмотрено законодательством.

В отношении ответственности должностных лиц корпораций за нарушения, связанные с налоговыми рулингами, тот же суд рассмотрел вопрос о том, могут ли руководители компании быть лично ответственными за вводящее в заблуждение поведение компании. Суд подтвердил, что для установления такой ответственности необходимо доказать, что должностное лицо имело фактическое знание о существенных обстоятельствах, которые делают поведение вводящим в заблуждение. В этом деле суд отклонил иски против руководителей, поскольку "не было доказано, что они знали о том, что договоры купли-продажи неверно представляли налоговый статус сделок". Суд указал, что бремя доказывания возлагается на истца, и даже если должностное лицо не дает показаний, необходимо предоставить "доказанные факты", способные вызвать соответствующий вывод о знании.

Обязательный характер налоговых рулингов как административных договоров имеет существенные ограничения. Во-первых, как установлено в деле *Littlewoods Home Shopping Group*³⁵⁸, новые судебные толкования соответствующего законодательства могут освободить налоговые органы от предыдущих заверений, основанных на ошибочной интерпретации права. Это ограничение демонстрирует приоритет принципа законности над принципом защиты законных ожиданий в случае их коллизии.

Во-вторых, фундаментальное ограничение состоит в том, что административные органы не могут ограничивать законное осуществление своего

³⁵⁸ R v Customs and Excise Commissioners ex parte Littlewoods Home Shopping Group (1997)

усмотрения посредством договорных механизмов, когда соображения общественного интереса требуют пересмотра политики. Однако это ограничение не является абсолютным. В деле *Cory*³⁵⁹ суд постановил, что корпорация, предоставившая право использования муниципального аэропорта на 99 лет, не имела права отказываться от этого соглашения через 35 лет, когда пожелала использовать землю для строительства жилого комплекса. Это решение демонстрирует, что принцип невозможности ограничения усмотрения публичного органа "не может быть использован просто для освобождения публичного органа от договорных обязательств, которые он больше не желает выполнять".

Эволюция доктринальных подходов к пониманию правовой природы налоговых рулингов отражает общую тенденцию к процессу сближения методов правового регулирования публичного и частного права, характерную для современного этапа правового развития. Налоговый рулинг как правовой институт отражает эту тенденцию, сочетая публично-правовую природу налоговых отношений с элементами договорного регулирования. С одной стороны, рулинг является проявлением властных полномочий налогового органа, а с другой — результатом согласования позиций налогового органа и налогоплательщика относительно толкования и применения налогового законодательства.

Несмотря на то, что отдельные исследователи обращались к изучению правовой сущности налоговых рулингов³⁶⁰, в настоящее время отсутствует

³⁵⁹ *Cory v London Corporation* (1951)

³⁶⁰ *Козырин, А. Н.* Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 3. – С. 26-48. – DOI 10.55959/MSU2413-631X-27-15-3-03. – EDN FSRDZP. *Тасалов К.А.* Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022. – С.136. *Живихина О.С.* Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10, 08.00.14 / Живихина Ольга Сергеевна; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ]. М., 2013. – С.20. *Фадеева И.А.* Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Фадеева Ирина Андреевна; [Место защиты: Моск. гос. ин-т междунар. отношений]. М., 2018. – С.17. *Осина, Д. М.* Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США / Д. М. Осина // *Налоговед.* – 2019. – № 3. – С. 87. *Овчарова, Е. В.* Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / Овчарова Елена Владимировна ; [место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»]. – Москва, 2021. – С.31. *Акимова, В. Г.* О рецепции международных антиуклонительных норм и ее последствиях / В. Г. Акимова // *Налоговед.* – 2019. – № 4. – С. 14. *Демин, А. В.* Налоговая конкуренция между юрисдикциями. Гонка уступок и попытки регламентации / А. В. Демин // *Налоговед.* – 2020. – № 2. – С. 87. *Корниенко Н.Ю., Богатырева А.Ф., Королев Г.А.* [и др.] Российские инициативы в области международного налогообложения: изменение международного налогового ландшафта / под ред. Н.Ю.

комплексная научная разработка договорной концепции данного правового института. Представляется необходимым восполнить указанный пробел посредством теоретического обоснования договорной природы налоговых рулингов как особой формы административного договора.

Рассматривая налоговые рулинги через призму концепции административного договора, следует отметить их двойственную правовую природу, сочетающую элементы публично-правового и частноправового регулирования. Как отмечает А.Б. Зеленцов, "административный договор – это соглашение относительно установления, изменения или прекращения взаимных прав и обязанностей субъектов публичного права, юридически дозволенное в целях реализации функций публичного управления"³⁶¹. Применительно к налоговым рулингам данная характеристика проявляется в том, что, с одной стороны, подобные соглашения заключаются в целях реализации функции налогового администрирования и предполагают наличие властных прерогатив у налогового

Корниенко. М.: Издат. дом Дело, 2021. 71 с. Онофрейчук А. Налоговое планирование со Швейцарией. Что меняется в 2020 году // Практическое налоговое планирование. 2020. № 1. С. 60. Соколова С.Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Соколова Светлана Геннадьевна; [Место защиты: ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»]. М., 2022. - С.26. Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Старженецкая Любовь Николаевна; [Место защиты: Моск. гос. ин-т междунар. отношений]. М., 2016. – С.130. Шестакова Е.В. Концепция основ и приоритетов налоговой политики в сфере малого бизнеса: монография. М.: Русайнс, 2016. – С.112. Батаев И.Т. Сервисная и контрольная функция налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Батаев Исмаил Таблиханович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева»]. Грозный, 2020. С. 125. Брук, Б. Я. Правовой статус Комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР и их роль в толковании российских международных налоговых договоров / Б. Я. Брук // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2018. – № 12. – С. 6. Сорокин А.А. Правовое регулирование налогообложения трансграничных операций в России и в странах ОЭСР: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022. 241 с.; Дементьев И.В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность: учеб. пособие / И.В. Дементьев; Российская академия правосудия. М.: РАП, 2014. -С.258; Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: теория и практика реализации, обеспечения, защиты: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Ядрихинский Сергей Александрович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. М., 2021. – С. 444; Андрианова Н.Г. Деофшоризация как институт финансового права: основные тенденции формирования и развития: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Андрианова Наталья Геннадьевна; [Место защиты: ФГБУН Институт государства и права Российской академии наук]. М., 2022. - С. 144; Щекин Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дис. ... д-ра юрид. наук: 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]; Диссовет Д 212.123.ХХ (24.2.336.02)]. М., 2023. 541 с.; Савсерис С.В. Категория "недобросовестность" в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2006. – С.10-154. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – С.161-162; Винницкий Д.В. Российское налоговое право. СПб.: Юридический центр, 2003. С. 131-132.

³⁶¹ Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. – М.: РУДН, 2009. –С.434.

органа, а с другой – требуют объективации согласованных волеизъявлений обеих сторон соглашения.

Особое значение для понимания правовой природы налоговых рулингов имеет выделяемый А.Б. Зеленцовым "особый, публично-правовой режим"³⁶² административного договора, который "определяется нормами, предоставляющими административным органам специальные властные прерогативы и налагающими на них специальные обязанности, неизвестные режиму частных контрактов"³⁶³. В контексте налоговых рулингов данный режим проявляется в наличии у налогового органа права контроля за исполнением достигнутых договоренностей (*ex post*) и, при определенных обстоятельствах, права одностороннего изменения или прекращения действия рулинга, что, однако, не исключает возможности судебного оспаривания таких действий налогоплательщиком в целях защиты его законных интересов.

Процесс формирования договорных отношений базируется на фундаментальном механизме взаимного согласования воли сторон, реализуемом посредством института оферты и акцепта. Применительно к сфере налоговых правоотношений данный механизм обнаруживает свою релевантность в процедуре формирования налоговых рулингов, которая обнаруживает структурные элементы, корреспондирующие с классическими цивилистическими представлениями об оферте и акцепте.

Оферта. Анализ доктринальных подходов к определению оферты позволяет выявить многоаспектность данного института. Согласно американской доктрине, нашедшей отражение в Своде договорного права (Restatement (Second) of Contracts), "оферта определяется как проявление готовности вступить в соглашение, сделанное таким образом, чтобы оправдать понимание другого лица, что его согласие на это соглашение приглашается и будет заключать его"³⁶⁴.

³⁶² Там же.

³⁶³ Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. – М.: РУДН, 2009. – С.434.

³⁶⁴ Restatement (Second) of Contracts [Electronic resource] // Fbcoverup.com : [site]. – [S. 1.], 1981. – Para 50. – URL: <https://www.fbcoverup.com/docs/library/1981-Restatement-Second-of-Contracts-1981.pdf> (accessed: 20.03.2025). – P. 47.

Корреспондирующее этому подходу определение акцепта предполагает, что он представляет собой "проявление согласия с условиями оферты, сделанное оферентом способом, предложенным или требуемым офертой"³⁶⁵.

В работах Р.Ш. Салиха, оферта получает определение через категорию волеизъявления: "Оферта обычно определяется как волеизъявление, сделанное стороной или как волеизъявление, адресованное одному или нескольким конкретным лицам, в котором заявитель выражает свое намерение быть связанным договором"³⁶⁶. Р.Ш. Салих, опираясь на доктринальные источники, формулирует также классификацию оферт по критерию адресности: «Оферта может быть сделана... определенному (одному) лицу, определенной группе (классу лиц) или миру в целом, что означает широкой общественности»³⁶⁷. Данная классификация имеет принципиальное значение для дифференциации налоговых рулингов на частные, гибридные и публичные.

Данный подход акцентирует внимание на волевом характере оферты и ее целенаправленности на создание правовых последствий, что имеет существенное значение при квалификации соответствующих действий субъектов правоотношений.

Легальное определение оферты в российском законодательстве содержится в статье 435 ГК РФ, согласно которой "офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое достаточно определенно и выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение"³⁶⁸. При этом законодатель императивно устанавливает требование о включении в содержание оферты существенных условий договора³⁶⁹.

³⁶⁵ Salih R. S. The Concept of Offer in Different Legal Systems // *JL Pol'y & Globalization*. – 2020. – Т. 101. – С. 147.

³⁶⁶ *Salih R. S. The Concept of Offer in Different Legal Systems // JL Pol'y & Globalization*. – 2020. – Т. 101. – С. 147.

³⁶⁷ Там же.

³⁶⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024). Ст. 435 // *Собр. законодательства Рос. Федерации*. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/892c4b89172aef07157d5d6c0e5dcdebe37b3a83/ (дата обращения: 22.03.2025).

³⁶⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024). Ст. 435 // *Собр. законодательства Рос. Федерации*. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/892c4b89172aef07157d5d6c0e5dcdebe37b3a83/ (дата обращения: 22.03.2025).

Дополнительную квалификацию приобретает понятие публичной оферты, определяемой в статье 437 ГК РФ как "содержащее все существенные условия договора предложение, из которого усматривается воля лица, делающего предложение, заключить договор на указанных в предложении условиях с любым, кто отзовется"³⁷⁰.

Компаративный анализ представленных дефиниций представлен в Таблице А³⁷¹ и позволяет выделить следующие конститутивные признаки оферты, имеющие универсальный характер: 1) наличие волеизъявления одной стороны (оферента), выраженного в установленной форме; 2) адресованность волеизъявления конкретному лицу или определенному кругу лиц (акцептантам), за исключением случаев публичной оферты; 3) направленность волеизъявления на создание юридических прав и обязанностей; 4) наличие намерения оферента считать себя связанным предложением в случае его акцепта адресатом; 5) включение в содержание оферты всех существенных условий планируемого к заключению договора.

Для заключения договора акцепт другой стороны должен соответствовать сделанной оферте. Сущностными характеристиками акцепта, согласно анализируемой статье, являются: полное соответствие условиям оферты; выражение согласия связать себя предложенными условиями; коммуникация акцепта оференту в надлежащей форме.

Р.Ш. Салих указывает на многообразие форм выражения акцепта: «Оферта и акцепт могут быть устными, они могут быть выражены в переписке и знаком, который является общепринятым... а также фактическим обменом, обозначающим взаимное согласие, и любым другим способом (путем), обстоятельства которого не оставляют сомнений относительно наличия взаимного согласия»³⁷².

³⁷⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024). Ст. 437 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/1a77b2ec302d6a384a228dff59e53680ccffaaca/ (дата обращения: 22.03.2025).

³⁷¹ Приложение А. Таблица А - Сравнительный анализ элементов оферты в различных видах налоговых рюлингов

³⁷² Salih, R. The Concept of Offer in Different Legal Systems / R. Salih // Journal of Law, Policy and Globalization. – 2020. – Vol. 101. – P. 147-148. – DOI: 10.7176/JLPG/101-16.

Легальное определение акцепта в российском законодательстве содержится в статье 438 ГК РФ, согласно которой “акцептом признается ответ лица, которому адресована оферта, о ее принятии. Акцепт должен быть полным и безоговорочным”³⁷³. Также данная норма содержит положение о том что акцепт может быть: молчанием, в случаях предусмотренных законом или действиями по выполнению указанных в ней условий договора.

Данные положения имеют методологическое значение для квалификации действий налогоплательщика по соблюдению условий рулинга как конклюдентного акцепта.

Теоретические основания применимости оферты и акцепта к налоговым рулингам включают следующие положения:

1. Процесс формирования налогового рулинга предполагает взаимное согласование позиций налогового органа и налогоплательщика, что соответствует механизму формирования договора путем обмена офертой и акцептом.

2. Запрос налогоплательщика на выдачу рулинга или сам рулинг, выданный налоговым органом, должен содержать все существенные условия будущего соглашения и выражать намерение лица считать себя связанным в случае его принятия, что соответствует критериям оферты.

3. Ответ налогового органа на запрос налогоплательщика или действия налогоплательщика по применению положений рулинга могут выражать согласие с условиями оферты, что соответствует критериям акцепта.

4. Результатом обмена офертой и акцептом в процессе формирования налогового рулинга является установление взаимных прав и обязанностей сторон, что соответствует правовым последствиям заключения договора.

В зависимости от конкретной модели налогового рулинга, принятой в той или иной правовой системе, механизмы оферты и акцепта могут различаться. Анализ нормативного регулирования и правоприменительной практики позволяет

³⁷³ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024). Ст. 438 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/912ecd30f8655752c373ce4bde835b3832154b11/ (дата обращения: 22.03.2025).

выделить несколько моделей реализации механизма оферты и акцепта в процессе формирования налоговых рулингов.

Заявление налогоплательщика как оферта. В большинстве правовых систем процесс издания частного рулинга инициируется налогоплательщиком, который направляет в налоговый орган заявление, содержащее проект рулинга или описание предполагаемой налоговой позиции. Такое заявление содержит все существенные признаки оферты: проявление намерения лица считать себя связанным в случае акцепта; достаточная определенность содержания предложения и адресность предложения конкретному субъекту.

Заявление налогоплательщика на выдачу налогового рулинга обычно содержит детальное описание предполагаемой операции, анализ применимого налогового законодательства и предложение определенной налоговой интерпретации. Тем самым налогоплательщик выражает свою готовность применять предложенную интерпретацию в случае ее одобрения налоговым органом, что соответствует выражению намерения считать себя связанным в случае акцепта.

Анализ нормативных положений Закона о налоговом администрировании Новой Зеландии³⁷⁴ позволяет установить наличие детально регламентированного механизма выражения намерения налогоплательщика в форме заявления на получение налогового рулинга, обладающего всеми признаками оферты. Законодатель посредством обязательных норм статей 91EC и 91ED предусматривает необходимое включение в заявление ключевых элементов, обеспечивающих высокую степень определенности предложения налогоплательщика: указание конкретных участников правоотношения, подробное описание фактических обстоятельств, указание применимых нормативно-правовых актов, правовое обоснование и проект рулинга.

Особую значимость имеет установленная п. 1В ст. 91ED обязанность заявителя подтвердить полноту и достоверность предоставляемой информации, что

³⁷⁴ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

соответствует доверительному характеру договорных отношений в рамках договорной концепции налогового рулинга. Требование о предоставлении проекта рулинга свидетельствует о наличии у оферента намерения считать себя связанным предложенными условиями в случае их принятия уполномоченным органом, что полностью соответствует основным характеристикам оферты, закрепленным в гражданском законодательстве.

Заявление налогоплательщика адресовано конкретному субъекту — компетентному налоговому органу, уполномоченному на выдачу рулинга. В различных правовых системах таким органом может выступать национальная налоговая служба, региональное налоговое управление или специализированный орган, уполномоченный на выдачу рулингов.

В данной модели акцептом выступает решение налогового органа о выдаче рулинга, подтверждающего предложенную налогоплательщиком интерпретацию налоговых норм и их конкретное применение. Такое решение выражает согласие налогового органа с предложенной налогоплательщиком интерпретацией и создает для налогового органа обязательство соблюдать эту интерпретацию при проведении налогового контроля.

Особого внимания заслуживает институт молчаливого акцепта, имплементированный в налоговом законодательстве ряда государств. Законодательство Франции устанавливает, что "отсутствие ответа компетентного органа в течение трех месяцев на письменный запрос налогоплательщика о правомерности определенной налоговой позиции рассматривается как молчаливое согласие (*accord tacite*) с этой позицией"³⁷⁵. Данное положение представляет собой классический пример акцепта молчанием, признанного в договорном праве.

Итальянское налоговое законодательство предусматривает аналогичное правило. Положения пункта 4 статьи 6 Закона о правах налогоплательщиков (The "Taxpayer's Bill of Rights») реализуют механизм молчаливого акцепта в системе

³⁷⁵ Свод налоговых процедур Франции // Livre des procédures fiscales от 15.09.1982 : сайт. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069583/LEGISCTA000006163093?isSuggest=true&anchor=LEGISCTA000006163093#LEGISCTA000006163093. Ст.L77-L80/ (дата обращения: 25.03.2025).

налоговых рулингов. Нормативно закрепляется презумпция согласия налогового органа с интерпретацией, предложенной заявителем, в случае отсутствия ответа в установленные сроки. Юридическим последствием акцепта (в том числе молчаливого) является ничтожность любых административных актов, противоречащих согласованной позиции сторон³⁷⁶. Данная конструкция обеспечивает правовую определенность налоговых правоотношений и подтверждает договорную природу налоговых рулингов, характеризующуюся обязательностью исполнения достигнутых договоренностей для обеих сторон.

Акцепт в форме молчания представляет собой легитимное отступление от общеправового принципа необходимости явно выраженного волеизъявления при принятии предложения, применяемое в случаях, когда юридически значимое бездействие акцептанта рассматривается законодателем как естественный и предсказуемый способ выражения согласия. К. Романо, исследуя молчаливый акцепт в контексте налоговых рулингов, отмечает, что установление императивных сроков для ответа налогового органа и презумпции "молчаливого согласия" при их нарушении, хотя и стимулирует своевременное рассмотрение заявлений налогоплательщиков, не является универсальной практикой во всех правовых системах. Более того, данный институт может порождать негативный эффект, выражающийся в стремлении налоговых органов изыскивать формальные основания для последующего признания рулинга недействительным, что потенциально нивелирует достижение основной цели налогового рулинга - обеспечение правовой определенности в налоговых правоотношениях³⁷⁷.

Налоговый рулинг как оферта. Альтернативная модель предполагает квалификацию самого налогового рулинга в качестве оферты, особенно в тех случаях, когда содержание выданного рулинга существенно отличается от

³⁷⁶ The Taxpayer's Bill of Rights has been introduced into the Italian system by Law No. 212/2000 // Decree of the Minister of Economy and Finance of Italy. [Electronic resource]. URL: <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/decreto-in-lingua-inglese.pdf> (accessed: 22.03.2025).

³⁷⁷ Romano, C. A. Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system? // Intern. bureau of fiscal documentation, Acad. Council, 2002. – P. 18. – Doctoral series.

предложенной налогоплательщиком интерпретации или когда рюлинг издается по инициативе налогового органа (публичный рюлинг).

В таких случаях налоговый рюлинг содержит предложение определенных налоговых последствий, которое может быть принято или отвергнуто налогоплательщиком. Он выражает готовность налогового органа применять определенную интерпретацию налогового законодательства при проведении налогового контроля в отношении налогоплательщика, что соответствует выражению намерения считать себя связанным в случае акцепта.

Содержание налогового рюлинга обычно достаточно определено, поскольку рюлинг содержит детальное описание фактических обстоятельств, анализ применимого налогового законодательства, определенную налоговую интерпретацию и правоприменение. При этом рюлинг адресован: конкретному налогоплательщику (частный рюлинг) или группе налогоплательщиков, соответствующих определенным критериям (губридный рюлинг) или неопределенному кругу лиц (публичный рюлинг).

Исследование статьи 91ЕН Закона о налоговом администрировании Новой Зеландии³⁷⁸ предоставляет основания для концептуального понимания налогового рюлинга как формализованного акцепта уполномоченного органа, содержащего обязательные элементы административного договора.

В соответствии с частью 1 статьи 91ЕН законодатель устанавливает императивные требования к содержанию частного налогового рюлинга, включающие:

1. Юридическую квалификацию документа – указание на его правовой статус частного рюлинга с обязательной ссылкой на законодательную основу его вынесения (статья 91Е), что обеспечивает правовую определенность относительно юридической силы документа.

³⁷⁸ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

2. Персонализацию – идентификацию налогоплательщика, к которому применяется рюлинг, отражающую индивидуально-определенный характер административного договора.

3. Нормативную основу – указание конкретных норм налогового законодательства, применяемых к рассматриваемой ситуации.

4. Объектную определенность – идентификацию соглашения или операции, устанавливающую материальные пределы действия административного договора.

5. Предписывающий компонент – установление порядка применения налогового законодательства к конкретному соглашению и лицу, составляющее сущностное содержание обязательств сторон.

6. Темпоральные границы – определение периода или налогового года, на который распространяется действие рюлинга.

7. Условия применения – оговорки Комиссара, устанавливающие дополнительные требования к реализации налогового рюлинга.

Особого внимания заслуживает заключительное положение части 1 статьи 91ЕН, устанавливающее, что документ, не содержащий указанных выше элементов, не может квалифицироваться как частный налоговый рюлинг. Данная норма носит правоисключаяющий характер и обеспечивает необходимый уровень формализации акцепта уполномоченного органа, предотвращая неопределенность в интерпретации правовой природы издаваемых документов. Часть 2 статьи 91ЕН регламентирует обязательный порядок коммуникации акцепта посредством направления Комиссаром копии рюлинга лицу или лицам, подавшим заявление на его получение, что обеспечивает эффективное доведение волеизъявления акцептанта до оферента и завершает процесс формирования административного договора.

Акцепт в данной модели осуществляется посредством конклюдентных действий налогоплательщика, выражающихся в применении положений рюлинга

при исчислении и уплате налогов³⁷⁹. В контексте налоговых рулингов такой акцепт выражается в действиях налогоплательщика по применению положений рулинга в своей налоговой практике. Статья 91ЕВ Закона о налоговом администрировании Новой Зеландии устанавливает правовой режим применимости частного налогового рулинга, определяя условия его действительности, основания для прекращения действия и пределы обязательности для сторон административного договора. Нормативная регламентация применимости частного налогового рулинга имеет двухуровневую структуру: законодатель устанавливает как позитивные условия действительности рулинга, так и негативные основания, исключающие его применение.

Согласно части 1 статьи 91ЕВ, для признания юридической силы частного рулинга по налоговому законодательству необходимо соблюдение двух кумулятивных условий: 1) прямое указание в рулинге применяемого налогового законодательства; 2) нахождение в пределах установленного в рулинге периода или налогового года. Данные условия отражают принцип правовой определенности, требующий четкой фиксации нормативной основы и темпоральных границ действия административного договора.

Особый научный интерес представляют установленные частью 2 статьи 91ЕВ основания для отказа в применении частного рулинга, которые могут быть классифицированы на следующие группы:

1. Нарушение принципа тождественности, выражающееся в: существенном отличии фактического соглашения от указанного в рулинге; существенном отличии фактических обстоятельств от описанных в рулинге.

2. Нарушение принципа добросовестности, проявляющееся в наличии существенного упущения или искажения в заявлении на получение рулинга или в связи с ним.

³⁷⁹ Акцепт посредством исполнения (*acceptance by performance*) представляет собой полноценную форму акцепта, признанную как в континентальной, так и в англо-американской правовой традиции.

3. Нарушение принципа реализуемости, обусловленное: недостоверностью сделанного Комиссаром допущения относительно будущего события или иного вопроса; невыполнением условия, установленного Комиссаром.

Результаты Сравнительный анализ элементов акцепта в различных видах налоговых рулингов представлены в Таблице Б³⁸⁰ и коррелируют с общеправовыми принципами договорного права, что подтверждает договорную природу налогового рулинга.

Судебная практика выработала методологию определения применимости налоговых рулингов в контексте потенциального уклонения от налогообложения. В деле *BNZ Investments*³⁸¹ суд применил двухэтапный тест правового анализа: "Этот двухэтапный анализ можно резюмировать следующим образом: а. Этап 1 требует, чтобы я, на основе обычного толкования применимых конкретных положений, решил, соответствуют ли договоренности этим положениям. б. Этап 2 требует, чтобы я решил, в соответствии со схемой и целью Закона, включая раздел ВG 1, предполагал ли и намеревался ли законодатель, чтобы конкретные положения применялись так, как они были применены налогоплательщиком в рассматриваемых операциях".

Данная методология разделяет формально-юридическое соответствие конкретным налоговым нормам (что может быть подтверждено рулингом) и соответствие телеологическому толкованию налогового законодательства в целом, что позволяет преодолеть формализм в налоговом правоприменении.

В рамках данного подхода суд также ввел концепцию "искусственного построения" при оценке элементов налоговых схем³⁸². В том же деле *BNZ Investments* суд указал: "Гарантийный сбор (GPF) был искусственным построением". Данная концепция позволяет дифференцировать элементы налоговых схем, имеющие экономическое обоснование, от элементов, включенных исключительно для достижения налоговых преимуществ.

³⁸⁰ Приложение Б. Таблица Б - Сравнительный анализ элементов акцепта в различных видах налоговых рулингов

³⁸¹ *BNZ Investments Limited & Ors v Commissioner of Inland Revenue* (2009).

³⁸² Там же.

Анализ процесса формирования налоговых рулингов позволяет выявить элементы, соответствующие данным определениям оферты и акцепта. В зависимости от конкретной модели налогового рулинга, принятой в той или иной правовой системе, роли оферента и акцептанта могут распределяться по-разному между налоговым органом и налогоплательщиком. Из этого следует, что предложение, содержащее все существенные условия будущего соглашения и выражающее намерение лица считать себя связанным в случае его принятия, представляет собой оферту независимо от сферы правоотношений, в которой оно сделано. Это означает, что оферта может иметь место и в публично-правовых отношениях, если она соответствует указанным критериям.

Сравнительный анализ элементов акцепта в различных видах налоговых рулингов демонстрирует значительные вариации механизма договорного взаимодействия между налогоплательщиками и уполномоченными органами. В частных и гибридных рулингах наблюдается двойственность позиций оферента и акцептанта, где в зависимости от модели рулинга эти роли могут выполнять как налогоплательщики, так и уполномоченные органы. Особое значение приобретает институт молчаливого акцепта, допускаемый законодательством ряда юрисдикций (Италии, Франции) исключительно для уполномоченных органов при рассмотрении запросов на частные и гибридные рулинги.

Существенным элементом договорной концепции рулингов выступает контрферта, когда уполномоченный орган вместо прямого акцепта предлагает иной вариант рулинга. В публичных рулингах акцептантами выступают исключительно налогоплательщики, выражающие свое согласие через фактическое применение изданного рулинга при исполнении налоговых обязанностей. Юридические последствия акцепта во всех видах рулингов выражаются в формировании обязательств сторон в рамках налоговых правоотношений, различающихся лишь субъектным составом – от конкретного налогоплательщика или определенной категории налогоплательщиков до неопределенного круга лиц.

Особую разновидность второй модели представляют публичные налоговые рулинги (*public rulings, general rulings*), адресованные неопределенному кругу

налогоплательщиков. Такие рулинги могут быть квалифицированы как публичная оферта, которая может быть акцептована любым налогоплательщиком, соответствующим установленным в рулинге условиям.

Публичная оферта, адресованная неопределенному кругу лиц, порождает договорные обязательства в отношении каждого лица, акцептовавшего ее в установленном порядке. В контексте публичных налоговых рулингов это означает, что любой налогоплательщик, соответствующий условиям рулинга, может акцептовать его путем применения его положений в своей налоговой практике.

Публичные налоговые рулинги широко распространены в налоговых системах многих государств. Например, в США налоговая служба (Internal Revenue Service) издает Revenue Rulings - официальные интерпретации налогового законодательства, которые публикуются в Бюллетене внутренних доходов (Internal Revenue Bulletin) и являются обязательными для налоговых органов. В Новой Зеландии налоговая служба (Inland Revenue Department) издает публичные рулинги (Public Rulings), которые содержат официальную интерпретацию налогового законодательства по определенным вопросам. Согласно ст. 91D Закона о налоговом администрировании³⁸³, "публичный рулинг является обязательным для налоговой службы в отношении любого лица, к которому он применяется". В Польше Министерство Финансов издает обязательные для исполнения налоговыми органами общие интерпретации (general interpretations)³⁸⁴. Такая оферта создает для налогового органа обязательство соблюдать условия рулинга при проведении налогового контроля в отношении налогоплательщиков, акцептовавших оферту и позволяет объяснить их обязательность для налоговых органов в отношении налогоплательщиков, применяющих их положения.

Дополнительным аргументом в пользу договорной природы налоговых рулингов является законодательное закрепление существенных условий, которые

³⁸³ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.03.2025).

³⁸⁴ *Morawski W., Czudek D.* Advance tax rulings in Poland – general or individual? // *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu.* - 2019. - № 1(7). - С. 9-23. DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2019.001>

должны содержаться в налоговом рюлинге, что аналогично законодательному закреплению существенных условий различных видов договоров.

Законодательство многих государств устанавливает перечень существенных условий, которые должны содержаться в налоговом рюлинге. Эти условия можно разделить на несколько групп:

Реквизиты. К таким условиям относятся условия, позволяющие идентифицировать стороны "договора" и его предмет: данные налогоплательщика (наименование, идентификационный номер, адрес); данные налогового органа, выдавшего рюлинг; уникальный номер рюлинга; дата выдачи рюлинга и указание на вид налогового рюлинга.

В США налоговое законодательство требует, чтобы налоговый рюлинг (Private Letter Ruling) содержал следующие идентификационные условия: наименование и идентификационный номер налогоплательщика, наименование налогового органа, выдавшего рюлинг, уникальный номер рюлинга, дату выдачи рюлинга (Revenue Procedure 2025-1). Эти условия позволяют идентифицировать стороны "договора" и его предмет.

Предметные условия. К таким условиям относятся условия, определяющие предмет "договора": описание фактических обстоятельств, к которым применяется рюлинг; описание операции, в отношении которой запрашивается рюлинг; налоговые последствия операции согласно интерпретации налогового органа; правовое обоснование принятого решения.

В США налоговое законодательство требует, чтобы налоговый рюлинг (Private Letter Ruling) содержал следующие предметные условия: детальное описание фактических обстоятельств, к которым применяется рюлинг, описание операции, в отношении которой запрашивается рюлинг, налоговые последствия операции согласно интерпретации налогового органа, правовое обоснование принятого решения³⁸⁵. Эти условия определяют предмет "договора" между налоговым органом и налогоплательщиком.

³⁸⁵ Revenue Procedure 2025-1.

В Австралии налоговое законодательство требует, чтобы налоговый рулинг (Private Ruling) содержал следующие предметные условия: детальное описание фактических обстоятельств, к которым применяется рулинг, описание операции, в отношении которой запрашивается рулинг, налоговые последствия операции согласно интерпретации налогового органа, правовое обоснование принятого решения³⁸⁶. Эти условия аналогичным образом определяют предмет "договора" между налоговым органом и налогоплательщиком.

Темпоральные условия. К таким условиям относятся условия, определяющие временные рамки действия "договора": дата вступления рулинга в силу; срок действия рулинга; условия продления срока действия рулинга.

В США налоговое законодательство требует, чтобы налоговый рулинг (Private Letter Ruling) содержал следующие темпоральные условия: дату вступления рулинга в силу, срок действия рулинга, условия продления срока действия рулинга³⁸⁷. Эти условия определяют временные рамки действия "договора" между налоговым органом и налогоплательщиком.

Условия действительности. К таким условиям относятся условия, при наступлении которых "договор" прекращает свое действие: изменение законодательства, на котором основан рулинг; изменение фактических обстоятельств, на которых основан рулинг; условия отзыва или изменения рулинга.

В США налоговое законодательство требует, чтобы налоговый рулинг (Private Letter Ruling) содержал следующие резолютивные условия: указание на то, что рулинг прекращает свое действие в случае изменения законодательства, на котором он основан, указание на то, что рулинг прекращает свое действие в случае изменения фактических обстоятельств, на которых он основан, условия отзыва или изменения рулинга (Revenue Procedure 2025-1). Эти условия определяют обстоятельства, при наступлении которых "договор" между налоговым органом и налогоплательщиком прекращает свое действие.

³⁸⁶Taxation Administration Act 1953, Section 359-30

³⁸⁷ Revenue Procedure 2025-1.

Существенные условия договора представляют собой условия, которые необходимы для определения содержания обязательств сторон и без которых невозможно установить, было ли допущено нарушение договора. Аналогичным образом, существенные условия налогового рулинга необходимы для определения содержания взаимных прав и обязанностей налогового органа и налогоплательщика и без которых невозможно установить, было ли допущено нарушение обязательств, возникающих из рулинга.

Законодательное закрепление существенных условий налоговых рулингов является дополнительным аргументом в пользу их договорной природы, поскольку аналогичным образом законодательство устанавливает существенные условия различных видов договоров.

В Ирландии налоговое законодательство предусматривает аналогичные требования к темпоральным условиям налоговых рулингов. Согласно разделу 912 Закона о консолидации налогов³⁸⁸, налоговый рулинг должен содержать четкое указание на срок его действия, который обычно составляет 5 лет, а также возможность его продления при сохранении фактических обстоятельств и законодательной базы. Это позволяет налогоплательщику планировать свою экономическую деятельность в условиях правовой определенности в течение установленного периода.

Сингапурское налоговое законодательство (Income Tax Act) предусматривает, что налоговый рулинг (advance ruling) действует в течение срока, установленного налоговым органом, но не более 5 лет. Важной особенностью сингапурской системы является возможность установления "ретроактивного периода" действия рулинга, когда его действие распространяется на налоговые периоды, предшествующие дате его выдачи, что представляет собой существенное отклонение от общего принципа действия правовых актов на будущее время.

Можно отметить, что темпоральные условия налоговых рулингов имеют решающее значение для определения стабильности и предсказуемости налогового

³⁸⁸ Taxes Consolidation Act 1997.

режима, установленного в результате взаимодействия налогового органа и налогоплательщика. Ограничение срока действия рулинга обеспечивает баланс между принципом правовой определенности и необходимостью адаптации правового регулирования к изменяющимся экономическим и правовым условиям.

В дополнение к ранее рассмотренным резолютивным условиям налоговое законодательство ряда государств предусматривает дополнительные основания прекращения действия налоговых рулингов.

Резолютивные условия налоговых рулингов отражают баланс между принципом правовой определенности и принципом законности налогообложения, позволяя гибко реагировать на изменение фактических и правовых обстоятельств без необходимости пересмотра общих норм налогового законодательства. Наличие резолютивных условий является необходимым элементом любого договорного отношения, обеспечивающим защиту интересов сторон в случае существенного изменения обстоятельств.

Защита добросовестного налогоплательщика. В случаях, когда недействительность налогового рулинга связана с пороками содержания или формы, но налогоплательщик действовал добросовестно, полагаясь на рулинг, законодательство и судебная практика многих государств предусматривают механизмы защиты его законных интересов.

В деле "IBM Canada Ltd. v. Canada Revenue Agency" (Federal Court of Canada, 2018) Федеральный суд Канады постановил, что "налогоплательщик, добросовестно полагавшийся на налоговый рулинг, выданный уполномоченным органом, не может быть привлечен к ответственности за недоимку, возникшую в результате признания рулинга недействительным, поскольку принцип защиты законных ожиданий имеет приоритет перед принципом ретроспективного действия недействительности". В отношении доктрины законных ожиданий в контексте налоговых рулингов, в деле Bellinz суд признал существование данной доктрины, опираясь на прецедент Preston³⁸⁹: "Налоговые органы несут обязанность

³⁸⁹ R v Inland Revenue Commissioners; Ex parte Preston (1985)

справедливости по отношению к каждому отдельному налогоплательщику; Суд вмешается путем судебного пересмотра, если он убедится, что несправедливость, на которую подана жалоба, делает настаивание властей на исполнении своих обязанностей или осуществлении своих полномочий злоупотреблением власти". Однако суд установил, что данная доктрина имеет ограниченное применение в контексте системы обязательных публичных и частных рулингов.

Баланс между защитой законных ожиданий налогоплательщиков и сохранением административной гибкости налоговых органов продемонстрирован в деле *Hamble Fisheries*³⁹⁰. Судья признавая субстантивный характер законных ожиданий, подчеркнул, что "никто не может законно ожидать, что исполнение публичных обязанностей будет стоять на месте или искажаться из-за особого положения этого лица". В этом деле суд пришел к выводу, что "справедливость не требовала... жертвовать осознанной необходимостью быстрого ограничения... в пользу класса, чьи ожидания, какими бы разумными и подлинными они ни были, вполне могли бы в конечном итоге подорвать политику".

Нужно отметить, что последствия признания налоговых рулингов недействительными (*ad initio*) демонстрируют гибкий подход законодателя и судов к балансированию принципа законности налогообложения и принципа защиты законных ожиданий налогоплательщика, что характерно для договорных отношений. Этот подход подтверждает договорную природу налоговых рулингов и необходимость применения к ним принципов договорного права при определении последствий их недействительности.

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

1. Налоговые рулинги представляют собой гибридный правовой институт, сочетающий элементы административного акта и договора. Договорная концепция правовой природы налоговых рулингов предлагает методологически обоснованное и логически непротиворечивое объяснение их ключевых характеристик, в частности, ассиметричной юридической силы и процедуры

³⁹⁰ *Fisheries and Food ex parte Hamble Fisheries (Offshore) Ltd (1995)*.

формирования, предполагающей активное взаимодействие и согласование позиций налогового органа и налогоплательщика.

2. Процесс формирования налоговых рулингов может быть проанализирован через призму классической теории оферты и акцепта. В зависимости от конкретной модели налогового рулинга, принятой в той или иной правовой системе, роли оферента и акцептанта могут распределяться по-разному между налоговым органом и налогоплательщиком.

3. Законодательство многих государств устанавливает перечень существенных условий, которые должны содержаться в налоговом рулинге, что аналогично законодательному закреплению существенных условий различных видов договоров. Эти условия включают идентификационные, предметные, темпоральные и резолютивные условия.

4. Судебная практика различных государств демонстрирует тенденцию к применению принципов договорного права при оценке действительности налоговых рулингов и толковании их содержания, что свидетельствует о признании судебными органами договорной природы налоговых рулингов.

5. Основания недействительности налоговых рулингов соответствуют классическим основаниям недействительности договоров, включая пороки содержания, пороки воли и пороки формы. Последствия признания налоговых рулингов недействительными демонстрируют гибкий подход к балансированию принципа законности налогообложения и принципа защиты законных ожиданий налогоплательщика.

Договорная концепция правовой природы налоговых рулингов имеет не только теоретическое, но и существенное практическое значение. Признание договорных элементов в налоговых рулингах позволяет применять к ним принципы договорного права, что способствует повышению правовой определенности и защиты законных интересов налогоплательщиков.

В целом, признание договорной природы налоговых рулингов представляет собой важный шаг в эволюции налогового права, отражающий тенденцию к более партнерским отношениям между налоговыми органами и налогоплательщиками,

основанным на взаимном доверии и сотрудничестве. Этот подход соответствует современным представлениям о налоговом администрировании, ориентированном на взаимодействие и сотрудничество с налогоплательщиками, а не на конфронтацию и принуждение.

В то же время необходимо признать, что договорная концепция правовой природы налоговых рулингов имеет свои ограничения. Налоговые правоотношения всегда будут сохранять элементы властного подчинения, обусловленные публично-правовой природой налогообложения и необходимостью обеспечения публичных интересов. Договорные элементы в налоговых рулингах не должны интерпретироваться как отказ от принципа законности налогообложения или возможность произвольного установления налогового режима по соглашению сторон.

Таким образом, договорная концепция правовой природы налоговых рулингов предлагает сбалансированный подход к пониманию этого института, учитывающий как публично-правовые, так и частноправовые аспекты налоговых правоотношений. Этот подход позволяет интегрировать налоговые рулинги в общую систему юридических фактов и обеспечить эффективную защиту законных интересов всех участников налоговых правоотношений.

Предложенная в первой главе классификация налоговых рулингов по субъектному составу позволяет выделить частные, публичные и гибридные рулинги как основные видовые категории, каждая из которых характеризуется особым правовым режимом и функциональным назначением. Детальному анализу указанных видов налоговых рулингов, особенностям их правового регулирования и практики применения в налоговых системах Индии, ЮАР и Австралии будет посвящена следующая глава настоящего исследования.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ НАЛОГОВЫХ РУЛИНГОВ В ИНДИИ, ЮАР И АВСТРАЛИИ

§ 2.1. Частные рулинги: понятие, элементы и функции

Институт частных рулингов (*private rulings, binding private rulings*) получил широкое распространение в налоговых системах развитых и развивающихся стран как инструмент обеспечения определенности в вопросах налогообложения. Возможность налогоплательщика получить от компетентного государственного органа заблаговременное решение относительно налоговых последствий планируемых сделок и операций рассматривается как важная гарантия защиты прав частных субъектов в их взаимоотношениях с налоговой администрацией.

Индия, ЮАР и Австралия относятся к числу государств, в которых функционируют развитые системы налоговых рулингов. При наличии ряда базовых сходств в подходах к регламентации частных рулингов правовые порядки указанных стран демонстрируют и некоторые особенности, представляющие интерес в контексте сравнительно-правового исследования.

В настоящем разделе предлагается исследование ключевых аспектов регулирования института частных рулингов в Индии, ЮАР и Австралии. В фокусе анализа находятся вопросы понятия и правовой природы частного рулинга, процедур его получения, юридической силы и действия, возможности пересмотра, а также проблематика соотношения частных и публичных рулингов. Кроме того, критически оцениваются преимущества и недостатки частных рулингов в каждой из рассматриваемых юрисдикций.

Частные рулинги в странах англосаксонской правовой семьи регулируются различными нормативно-правовыми актами, отражающими специфику национальных налоговых систем. Несмотря на общие исторические корни правовых систем Индии, ЮАР и Австралии, подходы к законодательному регулированию частных налоговых рулингов демонстрируют существенные различия в структуре законодательства, степени детализации правовых норм и

юридической технике. Правовое оформление института частных рулингов происходило в этих странах в разные исторические периоды и под влиянием различных экономических и социально-политических факторов. Комплексный анализ нормативно-правовой базы частных налоговых рулингов в указанных юрисдикциях позволяет выявить общие закономерности развития правового регулирования, а также национальные особенности, обусловленные спецификой правовых традиций и налоговой политики конкретного государства.

Индия. Правовая база налоговых рулингов в Индии основана на комплексе нормативно-правовых актов, среди которых центральное место занимает Закон о подоходном налоге (Income Tax Act) 1961 года³⁹¹. Правовой фундамент института налоговых рулингов дополняется Правилами подоходного налога (Income Tax Rules) 1962 года³⁹², детализирующими процедурные аспекты налогового администрирования. В частности, Правило 44Е регламентирует формальные требования к заявлению о выдаче налогового рулинга, устанавливая письменную форму подачи и необходимость представления исчерпывающей документации. Правило 44FA определяет основания и порядок пересмотра ранее вынесенных решений по инициативе заявителя либо налогового органа при возникновении новых обстоятельств или изменении законодательства.

Существенную роль в правовом регулировании налоговых рулингов играют ежегодно принимаемые Законы о финансах (Finance Acts), посредством которых вносятся изменения в налоговое законодательство. Заслуживает внимания трансформация институциональной основы выдачи налоговых рулингов, осуществленная Законом о финансах 2021 года³⁹³, в результате которой полномочия Authority for Advance Rulings были переданы вновь созданному Board for Advance Rulings³⁹⁴.

³⁹¹ Income Tax Act, 1961. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.: [Сайт]. – URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

³⁹² Income Tax Rules, 1962. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.: [Сайт]. – URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

³⁹³ The Finance Act, 2021 No. 13 of 2021 [Electronic resource] / Ministry of Law and Justice (Legislative Department) // Gazette of India. New Delhi, 2021. URL: <https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/Finance-Act-2021.pdf> (accessed: 15.04.2025).

³⁹⁴ Memorandum Explaining the Provisions in the Finance Bill, 2021. India's Premier Portal for

Процедурная регламентация деятельности по выдаче налоговых рулингов содержится в Руководстве Совета по предварительным заключениям (Handbook of Board for Advance Rulings, BAR) 2023 года³⁹⁵, состоящем из пяти разделов, последовательно освещающих статус и компетенцию Совета, субъектный состав заявителей, предметную область применения налоговых рулингов, процессуальные вопросы, а также актуальные нормативные положения. Особую значимость имеет нормативное закрепление перечня вопросов, по которым не могут быть выданы налоговые рулинги, а именно: вопросы, находящиеся на рассмотрении иных органов; вопросы определения рыночной стоимости имущества; вопросы, связанные с операциями, направленными на уклонение от налогообложения.

Дополнительными источниками правового регулирования выступают циркуляры и уведомления Центрального совета по прямым налогам (Circulars and Notifications by Central Board of Direct Taxes, CBDT), содержащие разъяснения по интерпретации и применению налогового законодательства при вынесении налоговых рулингов. Судебная практика Верховного суда и иных судебных инстанций Индии также оказывает существенное влияние на формирование и развитие доктринальных подходов к институту налоговых рулингов, обеспечивая единообразное толкование и применение соответствующих нормативных положений.

ЮАР. Правовая основа налоговых рулингов в Южно-Африканской Республике характеризуется комплексной системой нормативно-правового регулирования, включающей в себя совокупность законодательных актов различной отраслевой принадлежности. Фундаментальным элементом данной системы выступает Закон о подоходном налоге (Income Tax Act) № 58 от 1962 года³⁹⁶, устанавливающий материально-правовые основы налогообложения

Insolvency & Bankruptcy Professionals and Banking Lawyers.: [Сайт]. – URL: https://www.reedlaw.in/_files/ugd/d515a3_e3c361089d0c4017a0121d2f867505f1.pdf / (Дата обращения - 25.03.25)

³⁹⁵ Handbook of Board for Advance Rulings (Sec.2.6). Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India. [Сайт]. – URL: <https://incometaxindia.gov.in/Documents/advance-ruling/handbook-advance-rulings.pdf> / (Дата обращения - 25.03.25)

³⁹⁶ Income Tax Act 58 of 1962 [Electronic resource] / Republic of South Africa // Government Gazette. South Africa, 1962. URL: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-89-1991s.pdf (accessed: 15.04.2025).

доходов юридических и физических лиц, а также определяющий общие принципы функционирования налоговой системы государства.

Центральное место в правовом регулировании института налоговых рулингов занимает Закон о налоговом администрировании (Tax Administration Act) № 28 от 2011 года³⁹⁷, в главе 7 которого содержатся специальные положения, регламентирующие процедуру выдачи налоговых рулингов (binding rulings). Указанный нормативный акт также определяет категории налогоплательщиков, имеющих право обращаться за получением налоговых рулингов, устанавливает компетенцию южноафриканской налоговой службы (SARS) в данной сфере, а также фиксирует юридические последствия выдачи налоговых рулингов.

Существенное значение в контексте правового регулирования налоговых рулингов имеет Закон о налоге на добавленную стоимость (Value-Added Tax Act) № 89 от 1991 года³⁹⁸, содержащий специфические положения, касающиеся выдачи налоговых рулингов по вопросам применения законодательства о косвенном налогообложении. Данный нормативный акт устанавливает особенности процедуры получения налоговых рулингов в сфере обложения налогом на добавленную стоимость, что имеет принципиальное значение для субъектов предпринимательской деятельности.

Важным информационно-методологическим источником, способствующим единообразному применению законодательства о налоговых рулингах, является Полное руководство по налоговым рулингам (Comprehensive Guide to Advance Tax Rulings) 2013 года³⁹⁹, разработанное Южноафриканской налоговой службой. Указанный документ содержит детальные инструкции по составлению запросов на получение налоговых рулингов, разъясняет процедурные аспекты рассмотрения

³⁹⁷ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

³⁹⁸ Value-Added Tax Act 89 of 1991 [Electronic resource] / Republic of South Africa // Government Gazette. South Africa, 1991. URL: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-89-1991s.pdf (accessed: 15.04.2025).

³⁹⁹ South African Revenue Service. Comprehensive Guide to Advance Tax Rulings / Legal and Policy Division; South African Revenue Service. Pretoria, 2013. 51 p. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Ops/Guides/LAPD-TAdm-G02-Comprehensive-Guide-to-Advance-Tax-Rulings.pdf> (дата обращения: 13.03.2025).

заявлений, а также интерпретирует положения законодательства в части юридической силы выдаваемых решений.

Австралия. Правовую основу частных налоговых рулингов в Австралии составляет комплексная система нормативно-правовых актов, ключевым элементом которой является Закон о налоговом администрировании (Taxation Administration Act) 1953 года⁴⁰⁰.

Существенным дополнением к базовому законодательству служит Закон об исчислении подоходного налога (Income Tax Assessment Act) 1936 года⁴⁰¹, устанавливающий материально-правовые основы налогообложения и определяющий взаимосвязь между частными рулингами и соответствующими нормами материального налогового права. Значительную роль в правовом регулировании процедуры выдачи частных налоговых рулингов играют подзаконные акты Налоговой службы Австралии (Australian Taxation Office), в частности, Практическое заявление по правовым вопросам № PS LA 2008/3 "Предоставление советов и руководств Налоговой службой Австралии" (Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3 "Provision of advice and guidance by the ATO")⁴⁰², конкретизирующее процессуальные аспекты получения и использования налоговых рулингов.

Анализ особенностей нормативного регулирования частных налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии выявляет как системные закономерности, так и принципиальные различия в их правовом регулировании. Примечательно, что во всех трех юрисдикциях данный институт закреплен на уровне специализированных налоговых законов, подчеркивая его фундаментальное значение в современных налоговых системах. Данный законодательный подход существенно отличает рассматриваемые страны от англо-американской правовой модели (США, Канада,

⁴⁰⁰ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁰¹ Income Tax Assessment Act 1936. Australian Government. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1936A00027/latest/text/3> (дата обращения: 13.06.2024).

⁴⁰² Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3. Provision of advice and guidance by the ATO. Australian Government. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS20083%2FNAT%2Fato%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (дата обращения: 12.03.2025).

Великобритания), где регулирование налоговых рулингов осуществляется преимущественно на подзаконном уровне.

Дефиниция. Легальные дефиниции частного рулинга в рассматриваемых странах имеют определенные особенности. Австралийское законодательство оперирует термином «мнение» (opinion) Комиссара Налогового управления (ст. 359-1 Закона о налоговом администрировании 1953 г.). В ЮАР дефиниция частного рулинга строится на основе понятия «заявление» (statement) налогового органа (ст. 75 Закона о налоговом администрировании)⁴⁰³.

Разные подходы к терминологическому оформлению рассматриваемой категории, как представляется, не имеют принципиального значения и отражают национальные особенности законодательной техники. Более существенным является тот факт, что все три юрисдикции подчеркивают индивидуальный характер частных рулингов, их направленность на регламентацию налоговых последствий в рамках конкретного казуса.

Индия. Индийское налоговое законодательство закрепляет понятие "advance ruling" в разделе 245N Закона о подоходном налоге 1961 года. Согласно данному положению, под налоговым рулингом понимается: (i) постановление, вынесенное Органом относительно транзакции, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению нерезидентом-заявителем; или (ii) постановление, вынесенное Органом относительно налоговых обязательств нерезидента, возникающих из транзакции, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению резидентом-заявителем с таким нерезидентом; или (iii) определение, вынесенное Органом относительно налоговых обязательств резидента-заявителя, возникающих из транзакции, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению таким заявителем.

⁴⁰³ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.87. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025); Value-Added Tax Act 89 of 1991 [Electronic resource] / Republic of South Africa // Government Gazette. South Africa, 1991. URL: https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201505/act-89-1991s.pdf (дата обращения: 15.04.2025).

ЮАР. Законодательство ЮАР в разделе 75 Закона о налоговом администрировании 2011 года определяет "binding private ruling" как письменное заявление (statement), выданное Южноафриканской налоговой службой (SARS) относительно применения налогового закона к одной или нескольким сторонам предполагаемой сделки (transaction) в отношении этой сделки. При этом законодатель акцентирует внимание на обязательном характере данного акта, что отражено в самом его наименовании.

Анализируя природу частных рулингов в налоговой системе Южно-Африканской Республики, А.Н. Козырин обоснованно указывает на их индивидуально-адресный характер, отмечая следующее: "частные рулинги адресуются конкретному налогоплательщику (binding private rulings) и связаны, как правило, с конкретными условиями сделки, порождающей налоговые последствия"⁴⁰⁴.

Австралия. Австралийская правовая система в разделе 359-5 Закона о налоговом администрировании 1953 года определяет "private ruling" как письменное решение о способе, которым, по мнению Комиссара (Commissioner of Taxation), соответствующее положение применяется или будет применяться к налогоплательщику в отношении указанной схемы. Примечательно использование термина "схема" (scheme) вместо более узких понятий "транзакция" или "сделка", что потенциально расширяет предметную область применения рулингов.

Для систематизации и наглядного представления результатов сравнительного анализа нормативных дефиниций частных налоговых рулингов составлена таблица 1.

Таблица 1 - Сравнительная таблица дефиниций частных рулингов

Страна	Терминология	Нормативный акт	Дефиниция	Ключевые особенности
Индия	"advance ruling"	Income-tax Act, 1961, раздел 245N	Постановление, вынесенное Органом относительно сделке, которая была осуществлена или предполагается к	1. Дифференциация по субъектному составу (резиденты/нерезиденты); 2.

⁴⁰⁴ Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 3. – С. 45-46. – DOI 10.55959/MSU2413-631X-27-15-3-03.

			осуществлению заявителем; или вынесенное Органом налоговых обязательств возникающих из сделки, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению резидентом-заявителем с таким нерезидентом; или определение, вынесенное Органом относительно налоговых обязательств резидента-заявителя, возникающих из сделки, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению таким заявителем.	нерезидентом- постановление, относительно нерезидента, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению резидентом-заявителем с таким нерезидентом; или определение, вынесенное Органом относительно налоговых обязательств резидента-заявителя, возникающих из сделки, которая была осуществлена или предполагается к осуществлению таким заявителем.	Ретроспективное и перспективное применение; 3. Акцент на определении налоговых обязательств
ЮАР	"binding private ruling"	Tax Administrati on Act, 2011, статья 75	Письменное заявление, выданное SARS относительно применения налогового закона к одной или нескольким сторонам 'предполагаемой сделки', в отношении этой 'сделки'.		1. Акцент на обязательном характере; 2. Исключительно перспективное применение; 3. Фокус на применении налогового закона к конкретной сделке
Австралия	"private ruling"	Taxation Administrati on Act, 1953, статья 359-5	Письменное решение о способе, которым, по мнению Комиссара, соответствующее положение применяется или будет применяться к вам в отношении указанной схемы.		1. Акцент на мнении (позиции) Комиссара; 2. Широкое понятие "схема"; 3. Отсутствие прямого указания на обязательный характер

Анализ представленных в таблице 1 данных позволяет выявить ряд закономерностей в нормативном определении частных налоговых рulinгов в исследуемых юрисдикциях. Наблюдается различие в терминологическом аппарате при обозначении данного института: "advance ruling" в Индии, "binding private ruling" в ЮАР, "private ruling" в Австралии. Данное различие отражает не только особенности юридической техники, но и акценты, расставляемые законодателем при регламентации данного института. Так, в индийском варианте подчеркивается заблаговременный характер рulinга ("advance"), в южноафриканском - его обязательная юридическая сила ("binding"), в австралийском - индивидуализированный характер ("private").

Существенные различия обнаруживаются в определении объекта рулинга: "сделка"⁴⁰⁵ в южноафриканском и индийском законодательстве и "схема"⁴⁰⁶ в австралийском. Данная дифференциация отражает различные подходы к определению предметной области применения рулингов: от более узкого понимания (конкретная экономическая операция) до более широкого (комплекс взаимосвязанных действий и отношений). Индийское законодательство выделяется детализированным подходом к определению субъектного состава правоотношений, связанных с налоговыми рулингами, акцентируя внимание на различиях между резидентами и нерезидентами. Данная особенность может быть объяснена спецификой индийской налоговой системы и её ориентацией на регулирование трансграничных операций.

Несмотря на терминологические и структурные различия, анализ дефиниций позволяет выделить общие сущностные характеристики института частных налоговых рулингов во всех трех юрисдикциях. Во-первых, письменная форма фиксации, обеспечивающая формальную определенность и документальное закрепление официальной позиции налогового органа. Данный признак явно зафиксирован во всех трех дефинициях и отражает процессуальную значимость формализации правовой позиции компетентного органа. Во-вторых, индивидуализированный характер применения, выражающийся в направленности на конкретную ситуацию и конкретного налогоплательщика, что концептуально отличает частные рулинги от публичных рулингов общего характера и подчеркивает их адресность. В-третьих, прогностическая функция, проявляющаяся в возможности получения рулинга в отношении предполагаемых (планируемых) экономических операций, что акцентирует превентивный характер данного

⁴⁰⁵ «Сделка» означает любую сделку, договор, хозяйственную операцию, соглашение, схему или механизм, а равно последовательность взаимосвязанных сделок, направленных на достижение единой экономической или юридической цели. Закон о налоговом администрировании ЮАР № 28 от 2011 года. Ст. 75 // Официальный сайт Правительства ЮАР. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 07.03.2025).

⁴⁰⁶ «Схема» означает любое соглашение, план, предложение, действие, линию поведения или порядок действий, независимо от того, является ли такое соглашение или действие односторонним или многосторонним. Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3. Provision of advice and guidance by the ATO. Australian Government. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS20083%2FNAT%2Fato%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (дата обращения: 12.03.2025).

института, направленный на обеспечение правовой определенности до совершения юридически значимых действий. В-четвертых, интерпретационная природа, выражающаяся в официальном толковании налогового законодательства компетентным органом в контексте конкретной фактической ситуации, что отражает герменевтическую функцию рулингов как инструмента конкретизации абстрактных налогово-правовых норм. Выявленные характеристики свидетельствуют о конвергенции подходов к определению правовой природы частных налоговых рулингов в различных правовых системах, что может рассматриваться как проявление глобальной тенденции к унификации правового регулирования в сфере налогообложения.

Компетентный орган. В Индии функция выдачи налоговых рулингов возложена на Совет по налоговым рулингам⁴⁰⁷. Данный орган представляет собой коллегиальный специализированный орган, состоящий из двух членов, занимающих должности не ниже ранга главного комиссара. Совет формируется центральным правительством и обладает ограниченными квазисудебными полномочиями, что подчеркивает его особый административно-правовой статус.

В Австралии компетенция по выдаче налоговых рулингов интегрирована в общую структуру Австралийской налоговой службы⁴⁰⁸ и реализуется через специализированный отдел, действующий на основании делегированных полномочий от Комиссара по налогообложению. Данный отдел функционирует в рамках административной иерархии налоговой службы и не обладает квазисудебными полномочиями. Сотрудники отдела рассматривают запросы налогоплательщиков и выносят решения от имени Комиссара, которые могут быть обжалованы в установленном законом порядке.

В Южно-Африканской Республике в структуре Налоговой службы⁴⁰⁹ также функционирует специализированное подразделение по выдаче налоговых рулингов. Согласно законодательству ЮАР, публичные рулинги выдаются

⁴⁰⁷ Board for Advance Rulings

⁴⁰⁸ Australian Taxation Office

⁴⁰⁹ South African Revenue Service.

старшими должностными лицами SARS, а частные и классовые рулинги обрабатываются и издаются специальным подразделением налоговой службы. Это подразделение интегрировано в общую структуру SARS, но выделено функционально для обеспечения единообразия в применении налогового законодательства.

Результаты сравнительного анализа компетентных органов, уполномоченных на выдачу налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях, систематизированы в таблице 2.

Таблица 2 - сравнительного анализа компетентных органов, уполномоченных на выдачу налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии.

Критерий	Индия	Австралия	ЮАР
Организационная структура	Автономный коллегияльный орган (Board for Advance Rulings)	Специализированный отдел в структуре налоговой службы	Специализированное подразделение в структуре налоговой службы
Институциональное положение в системе налогового администрирования	Обособленный орган со специальной компетенцией	Интегрированное функциональное подразделение налоговой службы	Интегрированное функциональное подразделение налоговой службы
Состав	Два члена в ранге не ниже главного комиссара	Сотрудники специализированного отдела налоговой службы	Старшие должностные лица (для публичных рулингов) и сотрудники специального подразделения
Наличие судебных/квасисудебных полномочий	Присутствуют ограниченные квазисудебные полномочия	Отсутствуют	Отсутствуют

На основании проведенного анализа можно сформулировать следующие выводы:

1. Во всех исследуемых юрисдикциях существуют организационно выделенные структуры для выдачи налоговых рулингов, однако наблюдается существенное различие в их административно-правовом статусе: от автономного органа в Индии до функциональных подразделений в структуре налоговых служб в Австралии и ЮАР.

2. Институциональное положение органа в системе налогового администрирования коррелирует с формализацией требований к его составу: обособленный орган в Индии характеризуется наличием четких квалификационных требований к его членам на законодательном уровне, тогда как интегрированные подразделения в Австралии и ЮАР регулируются преимущественно внутренними административными актами.

3. Только индийская модель предусматривает наделение органа, выдающего налоговые рулинги, ограниченными квазисудебными полномочиями, что является отличительной чертой данной юрисдикции и может рассматриваться как дополнительная гарантия объективности и независимости в процессе предварительного налогового согласования.

Субъекты получатели частного рулинга. В рамках настоящего исследования особого внимания заслуживает регламентация субъектов, имеющих право на получение частных налоговых рулингов в законодательствах Индии, ЮАР и Австралии, включая как категории лиц, которым предоставлено такое право, так и субъектные ограничения.

В индийском законодательстве категории субъектов, имеющих право на получение частных рулингов, детально определены в разделе 245N Закона о подоходном налоге⁴¹⁰. Согласно пункту (b) данного раздела, «заявителем» (applicant) признается: «(A) любое лицо, которое — (I) является нерезидентом, указанным в подпункте (i) пункта (a); или (II) является резидентом, указанным в подпункте (ii) пункта (a); или (III) является резидентом, указанным в подпункте (ia) пункта (a), входящим в такой класс или категорию лиц, которые Центральное правительство может определить путем уведомления в Официальной газете; или (IV) является резидентом, входящим в такой класс или категорию лиц, которые Центральное правительство может определить путем уведомления в Официальной газете; или (V) указан в подпункте (iv) пункта (a), и подает заявление в соответствии

⁴¹⁰ Income Tax Act, 1961. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.: [Сайт].—URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

с подразделом (1) раздела 245Q»⁴¹¹. Следует отметить, что индийский закон проводит четкую дифференциацию субъектов по критерию резидентства, предоставляя право на обращение нерезидентам без дополнительных условий, тогда как для резидентов вводится условие их принадлежности к определенным классам или категориям, устанавливаемым правительством. При этом законодательство не устанавливает прямых субъектных ограничений для заявителей частных рулингов, не связанных с критерием резидентства.

Южноафриканский подход к определению субъектов характеризуется более широкой трактовкой. В статье 75 Закона о налоговом администрировании ЮАР⁴¹² дается лаконичное определение «заявителя» (applicant) как «лица, которое подает заявку на частный рулинг». При этом статья 79 существенно конкретизирует данное определение, устанавливая, что «заявку на частный рулинг может подать одно лицо, являющееся стороной предполагаемой сделки, или две или более стороны предполагаемой сделки в качестве созаявителей, и если заявителей более одного, каждый заявитель должен присоединиться к назначению одного заявителя в качестве ведущего заявителя для представления других». Важной особенностью южноафриканской системы является установление субъектных ограничений для заявителей в статье 79, которые требуют, чтобы заявление содержало «подтверждение того, что заявитель выполнил все требования регистрации согласно налоговому закону» и «подтверждение того, что все декларации, которые должны быть представлены заявителем согласно налоговому закону, были представлены, и любой налог был уплачен или были приняты приемлемые для SARS меры». Таким образом, налоговая дисциплина выступает обязательным условием для реализации права на получение частного рулинга.

Австралийская модель регламентации субъектов характеризуется максимальной открытостью. Статья 359-10 Закона о налоговом

⁴¹¹ Там же.

⁴¹² Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.75. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

администрировании Австралии 1953 г.⁴¹³ устанавливает, что «вы, ваш агент или ваш законный личный представитель можете обратиться к Комиссару за частным рулингом». Использование местоимения «вы» в законодательном тексте указывает на универсальный характер права на получение рулинга, распространяющийся на любое лицо без установления дополнительных критериев или ограничений по резидентству или виду деятельности. Показательно, что австралийский закон расширяет субъектный состав за счет включения агентов и законных представителей, действующих от имени налогоплательщика. Статья 359-30 дополнительно уточняет механизм субъектного правопреемства, устанавливая, что «частный рулинг, выданный для доверительного управляющего траста и относящийся к делам траста, также применяется к: (а) если рулинг не является рулингом по косвенному налогу или акцизу – бенефициарам траста; и (б) в любом случае – другому доверительному управляющему, который назначен для замены доверительного управляющего»⁴¹⁴. При этом австралийское законодательство не устанавливает прямых субъектных ограничений для заявителей, связанных с их статусом или налоговой дисциплиной.

Сравнительный анализ субъектов права на получение частных налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях представлен в таблице 3.

Таблица 3 - Сравнительная характеристика субъектов имеющих право на получение частных налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии.

Критерий сравнения	Индия	ЮАР	Австралия
Правовое основание	Раздел 245N(b) Закона о подоходном налоге	Разделы 75, 79(2) Закона о налоговом администрировании	Разделы 359-10(1), 359-30 Закона о налоговом администрировании

⁴¹³ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-10. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴¹⁴ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-30. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

Основные субъекты	категории	Нерезиденты ограниченный резидентов	и круг	Стороны предполагаемой сделки, как индивидуальные, так и множественные	Любые лица, их агенты и законные представители
Дифференциация субъектов резидентству	по	Существенная (приоритет нерезидентам)		Отсутствует	Отсутствует
Субъектные ограничения требования	и	Отсутствуют, кроме критерия резидентства		Требования о налоговой регистрации и уплате налогов	Отсутствуют
Правопреемство		Не регламентировано		Не регламентировано	Детально регламентировано для трастов

Проведенный анализ демонстрирует три принципиально различных подхода к регламентации субъектов права на получение частных налоговых рулингов. Индийская модель характеризуется селективностью с акцентом на резидентном статусе потенциальных субъектов и введением дополнительных ограничений для резидентов через механизм правительственной селекции, при этом соблюдение налоговой дисциплины не выступает квалифицирующим признаком субъекта. Южноафриканская система, не устанавливая резидентных ограничений, вводит требование о надлежащем исполнении налоговых обязательств в качестве обязательного условия для реализации права на получение рулинга, что можно трактовать как субъектное ограничение экономического характера. Австралийская модель демонстрирует максимально широкий и недискриминационный подход к определению субъектов, не устанавливая каких-либо субъектных ограничений или требований, но при этом детально регламентируя механизмы представительства и правопреемства в налоговых отношениях.

Виды частных рулингов. Особенностью австралийской модели является наличие устного (oral ruling) и административного рулинга (administratively binding advice).

Устные рулинги (oral rulings) являются одним из инструментов налогового администрирования Австралии, направленных на обеспечение определенности в вопросах применения налоговых норм. Устные рулинги представляют собой выражение мнения Комиссара о применении соответствующих законодательных

положений к налогоплательщику в отношении конкретной схемы (ст. 360-5 Закона о налоговом администрировании 1953 года).

Право на получение устных рулингов предоставлено только физическим лицам, которые могут подать запрос лично или через законного представителя (ст. 360-5). Комиссар обязан предоставить устный рулинг, за исключением случаев, когда запрос касается коммерческого или сложного вопроса (ст. 360-5). Устный рулинг предоставляется в устной форме с присвоением регистрационного номера, без выдачи письменного документа (ст. 360-5). Налогоплательщик вправе отозвать запрос на устный рулинг до его получения путем устного обращения (ст. 360-10).

Значение устных рулингов состоит в том, что они предоставляют налогоплательщикам определенные гарантии в случае, если рулинг впоследствии окажется неверным. Налогоплательщик, добросовестно полагавшийся на устный рулинг, освобождается от штрафа за ложные или вводящие в заблуждение сведения и пени (ст. 361-5). При этом устный рулинг не освобождает от обязанности уплатить налог, который подлежал бы уплате в соответствии с законом. В отличие от письменных частных рулингов, предусмотренных ст. 359 Закона о налоговом администрировании 1953 года, устные рулинги не подлежат пересмотру. Это означает, что налогоплательщик не может обжаловать устный рулинг в случае несогласия с выраженной в нем позицией, что является одним из ограничений этого правового инструмента.

Административные рулинги (*administratively binding advice*) являются одним из инструментов, используемых Налоговым управлением Австралии (АТО) в целях обеспечения определенности в вопросах применения налогового законодательства. Несмотря на то, что АТО не обязано предоставлять письменные рулинги, адресованные конкретным обстоятельствам налогоплательщика, за исключением частных рулингов в соответствии со ст. 359, в интересах эффективного администрирования АТО предоставляет административный рулинг в ограниченном ряде случаев в ответ на запрос налогоплательщика (пп. 190, 191)⁴¹⁵.

⁴¹⁵ Australian Taxation Office. Provision of advice and guidance by the ATO: PS LA 2008/3 : published on 7 May 2020 / Australian Government. Canberra, 2020. 21 p.

Руководство по предоставлению консультаций и рекомендаций содержит исчерпывающий перечень обстоятельств, в которых АТО может предоставить налогоплательщику административно обязывающие разъяснения (п. 192). Запрос на получение таких рулингов должен быть составлен в письменной форме, в полной мере и точно идентифицировать стороны соглашения и раскрывать все относящиеся к делу факты. Административные рулинги могут быть предоставлены в отношении соглашения, которое находится на такой стадии, что его существенные элементы определены и четко заявлены налогоплательщиком (пп. 193, 194). Административные рулинги не являются юридически обязывающими для Комиссара. При определении налоговых обязательств должно применяться действующее на тот момент законодательство к фактам, установленным на тот момент (п. 199). Однако АТО будет придерживаться данных рулингов и не будет отступать от них, за исключением случаев изменения законодательства, влияния решений трибуналов или судов на толкование закона либо иных причин, в силу которых рулинг более не считаются применимыми (пп. 199, 200). Если Комиссар придерживается ранее данных административных рулингов, то налогоплательщик, полагающийся на такие рулинги, будет защищен от уплаты налога, который в ином случае подлежал бы уплате по закону, от штрафа за ложные или вводящие в заблуждение сведения и от начисления процентов (п. 202). Если Комиссар не может придерживаться такого рулинга, то налогоплательщик будет обязан уплатить налог, но будет защищен от штрафа за ложные сведения и, при добросовестном полагании на разъяснения, от начисления процентов (п. 203).

Стоит отметить, что несмотря на особенности австралийской модели, наличие самостоятельных видов частных рулингов не уникально. Так новозеландское законодательство⁴¹⁶ предусматривает два вида частных рулингов – стандартный и упрощенный (ст. 91E и 91EK), различающиеся по кругу субъектов и порядку получения. Упрощенный рулинг предназначен для налогоплательщиков с годовым валовым доходом не более 20 млн новозеландских долларов и призван

⁴¹⁶ Tax Administration Act 1994 No 166 : as at 01 April 2024 // New Zealand Legislation. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/latest/DLM348343.html> (дата обращения: 06.06.2024).

обеспечить ускоренное получение налогового рулинга по менее масштабным сделкам.

Законодательство ЮАР и Индии подобного разграничения не проводит и предусматривает только один вид частных рулингов. Впрочем, некоторая дифференциация процедур в зависимости от сложности запроса все же присутствует.

Форма и содержание запроса. Индийское законодательство (раздел 245Q Закона о подоходном налоге) устанавливает минимальные требования, ограничиваясь указанием на необходимость подачи заявления «в предписанной форме», в четырех экземплярах и с уплатой пошлины в размере десяти тысяч рупий, делегируя детализацию его содержания подзаконному регулированию. Данный подход отражает административную гибкость индийской системы, но потенциально создает правовую неопределенность для заявителей.

Южноафриканское законодательство (раздел 79 Закона о налоговом администрировании) демонстрирует наиболее детализированный подход, устанавливая исчерпывающий перечень из пятнадцати категорий информации, которые должны содержаться в заявлении, включая идентификационные данные заявителя, описание предполагаемой сделки, анализ применимых положений налогового законодательства, аргументацию позиции заявителя, проект запрашиваемого решения и даже предложения по защите конфиденциальности при публикации рулинга. Особенностью южноафриканского подхода является требование о подтверждении соблюдения заявителем налоговых обязательств, что устанавливает прямую связь между налоговой дисциплиной и доступом к институту налоговых рулингов.

Австралийская модель придерживается промежуточного подхода, устанавливая общее требование подачи заявления «в утвержденной форме» и акцентируя внимание на процедурном взаимодействии между заявителем и налоговым органом в процессе рассмотрения заявления (запрос дополнительной информации, обсуждение допущений, учет информации от третьих лиц). Такой подход обеспечивает баланс между формальной определенностью и

содержательной гибкостью, ориентируя институт налоговых рулингов на максимально эффективное разрешение конкретных налоговых неопределенностей.

Форма и содержание частного рулинга. В Индии, согласно Руководству Совета по налоговым рулингам⁴¹⁷, утвержденному Министерством финансов Индии в 2023 году, если VAR⁴¹⁸ принимает решение о выдаче рулинга, он должен соответствовать ряду требований. Хотя Руководство прямо не устанавливает исчерпывающего перечня обязательных элементов содержания рулинга, пункт 3.11 предусматривает возможность исправления ошибок, очевидных из материалов дела, что указывает на необходимость детального изложения фактических обстоятельств. Особое внимание следует обратить на положение Руководства, согласно которому рулинг обязателен для налоговых органов только в отношении заявителя и конкретной сделки, что требует их четкой идентификации в тексте.

Исследование содержания и формы налоговых рулингов в системе налога на товары и услуги Индии: на примере актов Управления по налоговым рулингам (Authority of Advance Rulings) штата Махараштра. В рамках настоящего исследования были проанализированы рулинги Управления по предварительным рулингам штата Махараштра (Maharashtra Authority for Advance Ruling): рулинг по заявлению М/с. THANE MUNICIPAL TRANSPORT UNDERTAKING (GST-ARA-36/2024-25/B, ARN No. AD270924015986I, GSTIN 27AAALT0161D1ZC)⁴¹⁹ и рулинг по заявлению М/с. Bridgestone India Private Limited (GST-ARA-55/2022-23/B, ARN No. AD270822001854I, GSTIN 27AABCB2304E1ZD)⁴²⁰.

Анализ формальных и содержательных аспектов частных рулингов (advance rulings) в системе налога на товары и услуги Индии свидетельствует о высокой степени их структурной унификации при сохранении индивидуализированного

⁴¹⁷ Handbook of Board for Advance Rulings(Sec.2.6). Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.:[Сайт].–URL: <https://incometaxindia.gov.in/Documents/advance-ruling/handbook-advance-rulings.pdf> / (Дата обращения - 25.03.25).

⁴¹⁸ Board for Advance Rulings

⁴¹⁹ ARN No. AD271121019294H [Electronic resource] / Maharashtra Authority for Advance Ruling // GST Authority of India. Mumbai, 2021. URL: <https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/ruling-new/GST-ARA-ORDER-THANE-MUNICIPAL-TRANSPORT.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴²⁰ ARN No. AD2708220018544 [Electronic resource] / Maharashtra Authority for Advance Ruling// GST Authority of India. Mumbai, 2022. URL: <https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/ruling-new/GST-ARA-ORDER-BRIEDGESTONE-INDIA-PVT-LTD.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

подхода к рассмотрению правовых позиций налогоплательщиков. Исследуемые документы демонстрируют стабильную композиционную структуру, включающую ряд обязательных элементов, присутствующих во всех актах данного типа.

Установлено, что частные рулинги содержат полное наименование уполномоченного органа, указание на его адрес и статус, нормативное основание его деятельности⁴²¹, а также персональный состав коллегии, рассматривающей дело. Примечательно, что персонализация состава должностных лиц (с указанием имен и должностей) является обязательным элементом формализации данных актов, что подчеркивает их административно-правовую природу и ответственность конкретных должностных лиц за принимаемые решения. Информационно-идентификационный блок предварительных рулингов включает регистрационный номер заявления, идентификационный номер налогоплательщика (GSTIN), юридическое наименование заявителя, его зарегистрированный адрес, дату подачи заявления, указание на компетентное должностное лицо и характер деятельности, в отношении которой запрашивается рулинг. Данные элементы обеспечивают должную формализацию и индивидуализацию правоприменительного акта. Процедурная часть содержит сведения о проведенном слушании, явке представителей сторон и предварительных процессуальных вопросах. В содержательной части представлены фактические обстоятельства, юридические аргументы заявителя, позиция территориального налогового органа (при наличии), анализ применимых правовых норм с подробным исследованием их значения и релевантности к рассматриваемой ситуации. Заключительная часть формулирует четкие ответы на поставленные заявителем вопросы, содержит номер и дату решения, подписи членов коллегии, список адресатов копий решения и информацию о возможности обжалования. Анализ частных рулингов позволяет констатировать, что они преимущественно касаются вопросов квалификации

⁴²¹ The Maharashtra Goods and Services Tax Act, 2017. Sec. 96 [Electronic resource] / Government of Maharashtra // Maharashtra Government Gazette. 2017. URL: https://prsindia.org/files/bills_acts/acts_states/maharashtra/2017/2017Maharashtra43.pdf (дата обращения: 15.04.2025).

операций в качестве "поставки"⁴²², применимости конкретных уведомлений о налоговых ставках, доступности вычета входного налога для определенных категорий услуг, классификации операций в контексте специальных исключений, а также определения статуса налогоплательщика как особого субъекта налогообложения.

В рассмотренных рулингах прослеживается системный подход к юридическому анализу, включающий детальное толкование положений налогового законодательства, особенно статей 7 (поставка)⁴²³, 9 (взимание налога)⁴²⁴, 16 (входной налоговый вычет)⁴²⁵ и 17 (распределение вычета)⁴²⁶. Особое внимание уделяется анализу Приложения III, содержащего перечень операций, исключенных из понятия "поставка", а также соответствующих уведомлений об освобождении от налогообложения. Существенной особенностью исследуемых актов является активное использование (административных и судебных) прецедентов. Органы обращаются к ранее принятым решениям Управления по налоговым рулингам (дела компаний Emcure Pharmaceuticals Ltd., Tata Motors Limited), решениям Высоких судов и Верховного суда Индии (например, дело Bai Mamubai Trust в Высоком суде Бомбея⁴²⁷), а также к решениям аналогичных органов⁴²⁸ других штатов (Гуджарат, Керала, Уттар-Прадеш). Данное обстоятельство свидетельствует о стремлении к согласованности правоприменительной практики, несмотря на ограниченную юридическую силу частных рулингов. Важным аспектом индийских частных рулингов является четкое определение их юридической силы. Решения содержат ссылку на статью 103, подчеркивающую, что они обязательны только для заявителя и соответствующих должностных лиц, но не распространяются на поставщиков

⁴²² The Maharashtra Goods and Services Tax Act, 2017. Sec. 7 [Electronic resource] / Government of Maharashtra // Maharashtra Government Gazette. 2017. URL: https://prsindia.org/files/bills_acts/acts_states/maharashtra/2017/2017Maharashtra43.pdf (дата обращения: 15.04.2025).

⁴²³ Там же.

⁴²⁴ Там же. Ст. 9.

⁴²⁵ Там же. Ст. 16.

⁴²⁶ Там же. Ст. 17.

⁴²⁷ Bai Mamubai Trust in Court Receiver's Report No. 213 of 2017 in Commercial Suit (L) No. 236 of 2017 [Electronic resource] / High Court of Mumbai // TaxO Legal Database. 2019. URL: <https://taxo.online/judgment/bai-mamubai-trust-2019-31-g-s-t-l-193-high-court-mumbai-2/> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴²⁸ Authority of Advance Rulings / Board of Advance Rulings

заявителя⁴²⁹. Также указывается возможность обжалования согласно статье 100 для заявителя, территориального должностного лица или заинтересованного должностного лица. Рулинги имеют строгую привязку к конкретной фактической ситуации, представленной заявителем⁴³⁰.

Сравнительно-правовой анализ позволяет выявить уникальные характеристики индийских частных рулингов в сфере GST: высокую степень детализации применительно к обстоятельствам заявителя при ограниченной возможности обобщения; исчерпывающую аргументацию, часто занимающую десятки страниц; формализованную процедуру с механизмом слушания и участием территориальных должностных лиц; ограниченную сферу действия, в отличие от некоторых юрисдикций, где рулинги могут иметь более широкое применение; и прочную законодательную основу с минимальным учетом политических соображений.

Проведенное исследование позволяет сформулировать вывод о том, что частные рулинги в системе налога на товары и услуги Индии представляют собой индивидуализированное руководство с строгим аналитическим подходом. Их формализованная структура, детализированное содержание и всесторонняя аргументация обеспечивают налогоплательщикам конкретные указания при сохранении целостности более широкой налоговой системы. Механизм частных рулингов демонстрирует баланс между обеспечением определенности для отдельных налогоплательщиков и сохранением административной гибкости в развивающейся системе GST⁴³¹. Несмотря на ограниченную юридическую силу в отношении лиц, не являющихся заявителями, данные акты используются иными лицами и органами для понимания налоговой политики. Они предоставляют ценную информацию о подходе уполномоченных органов к сложным вопросам

⁴²⁹ The Maharashtra Goods and Services Tax Act, 2017. Sec. 103. [Electronic resource] / Government of Maharashtra // Maharashtra Government Gazette. 2017. URL: https://prsindia.org/files/bills_acts/acts_states/maharashtra/2017/2017Maharashtra43.pdf (дата обращения: 15.04.2025).

⁴³⁰ Там же. Ст.100.

⁴³¹ Goods and Services Tax (Налог на товары и услуги).

налогообложения и устанавливают правоприменительные модели, влияющие на соблюдения налогового законодательства.

Южноафриканское законодательство устанавливает исчерпывающий перечень обязательных элементов частного налогового рюлинга, который должен содержать: «(a) заявление, идентифицирующее его как частный рюлинг, принятый в соответствии с настоящим разделом; (b) имя, налоговый идентификационный номер (если применимо) и почтовый адрес заявителя; (c) соответствующие законодательные положения или правовые вопросы; (d) описание предполагаемой сделки; (e) любые допущения, сделанные SARS, или условия, установленные SARS в связи с действительностью решения; (f) конкретное принятое решение; и (g) период, в течение которого решение является действительным»⁴³². Данный подход обеспечивает высокую степень формальной определенности, что способствует единообразию в применении налогового законодательства и снижает риски оспаривания рюлингов.

В целях комплексного анализа формы и содержания обязательных частных рюлингов в Южно-Африканской Республике в настоящем исследовании будут рассмотрены четыре документа: BPR 412⁴³³, BPR 075⁴³⁴, BPR 338⁴³⁵ и BPR 380⁴³⁶.

Исследование обязательных частных рюлингов Налоговой службы Южно-Африканской Республики позволяет выявить их строгую формализованную структуру и содержательные особенности. Каждый рюлинг имеет

⁴³² Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.78. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴³³ *Binding Private Ruling*: BPR 412 Tax consequences of the issue of a long-term loan for the issuer and holder [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-IntR-R-BPR-412-Tax-consequences-of-the-issue-of-a-long-term-loan-for-the-issuer-and-holder.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴³⁴ *Binding Private Ruling*: BPR 338 Donations of money made to a public benefit organisation at a fundraising event [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2019. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2020-02-BPR-338-Donations-of-money-made-to-a-public-benefit-organisation-at-a-fundraising-event.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴³⁵ *Binding Private Ruling*: BPR 075 Lump sum benefit to be paid from a deemed public sector fund and the application of formula C [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2010. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2012-75-Lump-Sum-Benefit-Deemed-Public-Sector-Fund-Application-Formula-C.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴³⁶ *Binding Private Ruling*: BPR 380 Transfer of shares in resident company to non-resident holding company [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2022. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-R-BPR-380-Transfer-of-shares-in-resident-company-to-non-resident-holding-company.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

унифицированную форму, начинающуюся с идентификационного номера (BPR) и даты издания. Преамбула, присутствующая во всех изученных актах, содержит важное положение о юридической силе документа: рюлинг является обязательным только для налогового органа и заявителя, публикуется с согласия последнего и не формирует общую практику.

Содержательная структура рюлингов включает несколько последовательных блоков. Первый блок - "Краткое изложение" (Summary) - представляет концентрированную формулировку рассматриваемого вопроса. В BPR 412 это определение "налоговых последствий, связанных с выпуском 30-летнего процентного займа Заявителем Созаявителю, в частности переквалификации процентов в дивиденды в натуральной форме". Второй блок - "Релевантное налоговое законодательство" - содержит указание на применимые правовые нормы с точной датой их актуальности, что создает временную определенность для налогоплательщика.

Особое значение имеет блок "Описание предполагаемой сделки", в котором с высокой степенью детализации излагаются фактические обстоятельства. В данном разделе налоговый орган фиксирует условия и характеристики планируемых операций. Например, в BPR 412⁴³⁷ детально описываются условия займа, включая срок погашения, порядок выплаты процентов и условия досрочного погашения. В BPR 380⁴³⁸ приводится информация о финансовом положении компании и влиянии этого положения на стоимость передаваемых акций. Такая детализация свидетельствует о тщательном анализе налоговым органом конкретных обстоятельств каждого дела.

Рюлинги содержат раздел "Условия и допущения", который формирует правовые границы применения выводов налогового органа. Данные условия

⁴³⁷ *Binding Private Ruling*: BPR 412 Tax consequences of the issue of a long-term loan for the issuer and holder [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-IntR-R-BPR-412-Tax-consequences-of-the-issue-of-a-long-term-loan-for-the-issuer-and-holder.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴³⁸ *Binding Private Ruling*: BPR 380 Transfer of shares in resident company to non-resident holding company [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2022. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-R-BPR-380-Transfer-of-shares-in-resident-company-to-non-resident-holding-company.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

касаются как фактических обстоятельств (например, в BPR 338⁴³⁹ предусмотрено соответствие платежной системы заявленным характеристикам), так и правовых вопросов (в BPR 380 установлено условие об эффективной ставке налогообложения в иностранной юрисдикции). Наличие этого раздела подчеркивает индивидуализированный характер рулингов и их строгую привязку к конкретным обстоятельствам.

Центральным элементом рулинга выступает раздел "Ruling", в котором фиксируются конкретные налоговые последствия описанной ситуации. Формулировки данного раздела отличаются высокой степенью определенности. В BPR 412⁴⁴⁰ однозначно устанавливается, что "заем является гибридным долговым инструментом... и проценты... будут считаться дивидендами в натуральной форме", а в BPR 075⁴⁴¹ утверждается применимость "формулы C из параграфа 1 Второго приложения" к расчету единовременной выплаты. Такая категоричность позволяет налогоплательщику получить четкое представление о налоговых последствиях планируемых действий.

Темпоральный аспект действия частных рулингов раскрывается в разделе "Период, в течение которого данный рулинг действителен". Дифференциация сроков действия (от двух до пяти лет) демонстрирует индивидуализированный подход налогового органа к различным ситуациям и отражает динамичный характер налогового законодательства.

Содержательный анализ рулингов позволяет сделать вывод о широком спектре рассматриваемых налоговых вопросов - от квалификации финансовых инструментов (BPR 412) и благотворительных пожертвований (BPR 338) до

⁴³⁹ *Binding Private Ruling*: BPR 338 Donations of money made to a public benefit organisation at a fundraising event [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2019. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2020-02-BPR-338-Donations-of-money-made-to-a-public-benefit-organisation-at-a-fundraising-event.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴⁰ *Binding Private Ruling*: BPR 412 Tax consequences of the issue of a long-term loan for the issuer and holder [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-IntR-R-BPR-412-Tax-consequences-of-the-issue-of-a-long-term-loan-for-the-issuer-and-holder.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴¹ *Binding Private Ruling*: BPR 075 Lump sum benefit to be paid from a deemed public sector fund and the application of formula C [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2010. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2012-75-Lump-Sum-Benefit-Deemed-Public-Sector-Fund-Application-Formula-C.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

международного налогообложения (BPR 380) и пенсионного обеспечения (BPR 075). Наличие в системе частных рулингов различных по содержанию актов свидетельствует о комплексном характере данного правового института и его практической значимости в различных сферах налоговых правоотношений.

Формальные и содержательные характеристики частных рулингов в ЮАР демонстрируют наличие эффективной системы предварительных налоговых консультаций, направленной на минимизацию неопределенности для налогоплательщиков и создание предсказуемой налоговой среды. Строгая формализация структуры рулингов, их индивидуализированный характер и ограниченный срок действия обеспечивают баланс между правовой определенностью и гибкостью налогового регулирования.

Австралийская модель регламентации занимает промежуточное положение, устанавливая лаконичный перечень обязательных элементов налогового рулинга: «(1) Частный рулинг должен указывать, что он является частным рулингом. (2) Частный рулинг должен идентифицировать лицо, к которому он применяется, и указывать соответствующую схему и соответствующее положение, к которому он относится»⁴⁴². При этом австралийское законодательство дополняется требованием статьи 357-10, согласно которой Комиссар обязан сообщить заявителю о сделанных допущениях при вынесении рулинга, что обеспечивает прозрачность правоприменительного процесса. Особенностью австралийской системы является также детальная регламентация временных параметров рулинга, предусматривающей, что «частный рулинг может указывать время, с которого он начинает применяться, и время, в которое он перестает применяться»⁴⁴³.

В целях комплексного анализа формы и содержания частных рулингов в налоговой системе Австралии в настоящем исследовании рассмотрены четыре

⁴⁴² Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-20. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁴³ Там же. Ст. 359-25.

документа под номерами 1052319508060⁴⁴⁴, 1052352195532⁴⁴⁵, 1052323482308⁴⁴⁶ и 1052370482632⁴⁴⁷.

Анализ частных рулингов Австралийской налоговой службы (Australian Taxation Office) позволяет установить их унифицированную структуру и содержательные особенности. Каждый рулинг открывается ограничительной оговоркой о его юридической силе: «Вы не можете полагаться на эту запись в своих налоговых делах. Она не является обязательной и не предоставляет защиты». Данное положение имеет концептуальное значение, поскольку определяет преимущественно информационный характер рулингов в системе налогового администрирования.

Структура частных рулингов включает несколько обязательных элементов: номер и дату издания; раздел "Ruling" (Решение) с четкой формулировкой предмета, вопросов и лаконичных ответов; указание на налоговый период, к которому применяется рулинг; дату начала схемы; подробное изложение фактических обстоятельств дела; перечень применимых законодательных положений; и развернутое обоснование принятого решения.

Содержательный анализ рулингов демонстрирует высокую степень индивидуализации и привязки к конкретным обстоятельствам. Так, в рулинге 1052323482308⁴⁴⁸ вопрос о налоговом резидентстве рассматривается через призму четырех нормативных тестов с детальным анализом каждого применительно к

⁴⁴⁴ *Ruling Number*: 1052319508060 Subject: Legal expenses [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052319508060/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴⁵ *Ruling Number*: 1052352195532 Subject: Rental property deductions [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052352195532/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴⁶ *Ruling Number*: 1052323482308 Subject: Residency [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=EV/1052323482308/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴⁷ *Ruling Number*: 1052370482632 Subject: GST - free [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052370482632/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁴⁸ *Ruling Number*: 1052323482308 Subject: Residency [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=EV/1052323482308/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

конкретной ситуации налогоплательщика. В рулинге 1052319508060⁴⁴⁹ проводится принципиальное разграничение юридических расходов, понесенных до и после прекращения трудовых отношений, с различными налоговыми последствиями.

Примечательной особенностью рулингов является их доктринальная аргументированность. Налоговые органы активно ссылаются на судебную практику и общие налоговые руководства для обоснования своей позиции. Например, в рулинге 1052319508060⁴⁵⁰ решение опирается на прецеденты *Ronpibon Tin N*⁴⁵¹L и *Hallstroms Pty Ltd*⁴⁵², а в рулинге 1052352195532⁴⁵³ используется *Taxation Ruling IT 2167* как доктринальная основа для ограничения вычетов по арендной недвижимости.

Системность изложения правовой позиции налогового органа проявляется в логически последовательном движении от общих законодательных положений к их применению в конкретной ситуации. Даже в небольшом по объему рулинге 1052370482632⁴⁵⁴ четко обозначаются все элементы налогооблагаемой поставки согласно разделу 9-5 и последовательно демонстрируется неприменимость положений о поставке действующего предприятия.

Частные рулинги в Австралии, таким образом, представляют собой формализованные административные акты с четкой структурой и высокой степенью индивидуализации содержания. Несмотря на отсутствие обязательной юридической силы, они выполняют значимую функцию в обеспечении правовой определенности в налоговых отношениях. Отличительными чертами частных рулингов являются их методологическая строгость, доктринальная обоснованность и системность юридической аргументации.

⁴⁴⁹ *Ruling Number*: 1052319508060 Subject: Legal expenses [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052319508060/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁵⁰ Там же.

⁴⁵¹ *Ronpibon Tin NL Tong Kah Compound NL v. Federal Commissioner of Taxation* (1949) 78 CLR 47; (1949) 8 ATD 431; (1949) 4 AITR 236.

⁴⁵² *Hallstroms Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* (1946) 72 CLR 634; (1946) 8 ATD 190; (1946) 3 AITR 436

⁴⁵³ *Ruling Number*: 1052352195532 Subject: Rental property deductions [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052352195532/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁵⁴ *Ruling Number*: 1052370482632 Subject: GST - free [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052370482632/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

Результаты сравнительного анализа формы и содержания налоговых рулингов в исследуемых юрисдикциях систематизированы в таблице 4.

Таблица 4 - Сравнительная характеристика формы и содержания налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии.

Критерий сравнения	Индия	ЮАР	Австралия
Идентификация в качестве рулинга	Формально не закреплено, но должен быть признан как рулинг для обязательности (п. 3.2)	Обязательно статья 78	Обязательно (статья 359-20)
Указание заявителя	Необходимо для определения субъекта, в отношении которого рулинг имеет обязательную силу (п. 3.2)	Обязательно (статья 78)	Обязательно (статья 359-20)
Указание применимые нормы	Требуется для определения предметной сферы обязательности рулинга	Обязательно (статья 78)	Обязательно (статья 359-20)
Описание сделки/схемы	Обязательно для определения границ обязательности рулинга (п. 3.2)	Обязательно (статья 78)	Обязательно (статья 359-20)
Раскрытие допущений	Не регламентировано напрямую	Обязательно (статья 78)	Обязательно (статья 357-110)
Конкретное решение	Должно содержать четкий ответ на поставленный вопрос, подлежащий исполнению	Обязательно (статья 78)	Не имеет специального регулирования
Срок действия	Рулинг действует до изменения закона или фактов (п. 3.2)	Обязательно (статья 78)	Опционально с подробной регламентацией (статья 359-25)

Проведенный анализ демонстрирует три принципиально различных подхода к регламентации формы и содержания налоговых рулингов. Индийская модель характеризуется функциональным подходом к содержанию рулинга, при котором элементы содержания определяются через призму обеспечения их обязательного характера для налоговых органов, с акцентом на процедурных аспектах (срок вынесения, механизм разрешения разногласий). Южноафриканская система демонстрирует максимальную формализацию требований к содержанию рулинга, устанавливая исчерпывающий перечень обязательных элементов, что способствует стандартизации правоприменительной практики. Австралийский подход представляет собой сбалансированную модель, устанавливающую базовые

обязательные элементы рулинга с особым вниманием к временным параметрам его действия.

Предмет. В Индии предмет частного рулинга (advance ruling) определен в статье 245N Закона о подоходном налоге 1961 года⁴⁵⁵. Согласно данной норме, предметом могут быть определения в отношении сделок, совершенных или планируемых нерезидентом-заявителем, а также налоговые обязательства нерезидента, возникающие из сделок с резидентом-заявителем. Кроме того, предмет рулинга включает налоговые обязательства резидента-заявителя, вопросы, связанные с исчислением общего дохода, и оценку того, является ли предполагаемая схема недопустимой схемой избежания налогообложения. При этом законодательство Индии исключает из предмета рулинга определение рыночной стоимости имущества, поскольку это вопрос факта, который должен устанавливаться в рамках иных процедур и специализированными органами.

В Южной Африке предмет частного рулинга (binding private ruling) изначально определен широко - как применение любого положения налогового законодательства к конкретной сделке. Однако статья 80 Закона о налоговом администрировании существенно ограничивает этот предмет, исключая вопросы рыночной стоимости активов, толкования иностранного законодательства, трансфертного ценообразования и конституционности налоговых законов. Также запрещены рулинги по гипотетическим сделкам и по применению антиуклонительных норм⁴⁵⁶. Важное ограничение касается ситуаций, когда налоговый режим заявителя зависит от налогового статуса другой стороны сделки, которая не обращалась за рулингом - в таких случаях SARS не может дать полноценный ответ, поскольку не располагает всей необходимой информацией о параметрах сделки.

⁴⁵⁵ Income Tax Act, 1961. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India. Sec. 245N.: [Сайт]. – URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

⁴⁵⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.80. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

Австралийское законодательство устанавливает наиболее широкий подход к определению предмета частного рулинга. Согласно Разделу 359-5, Комиссар может выдавать письменные решения о применении налогового закона к любой указанной схеме, причем такой рулинг "может охватывать любой вопрос, связанный с применением соответствующего положения"⁴⁵⁷. Ограничения связаны в основном с административными соображениями: Комиссар может отказать в выдаче рулинга, если считает, что это нанесет ущерб администрированию налогового закона, или если вопрос касается дискреционных полномочий Комиссара, которые он уже реализовал в конкретном случае.

Отдельного упоминания заслуживает вопрос о возможности выдачи частных рулингов в отношении сделок, подпадающих под действие общих антиуклонительных норм⁴⁵⁸. Этот аспект прямо урегулирован в законодательстве ЮАР: налоговый орган вправе отказать в выдаче рулинга при наличии признаков уклонения от уплаты налогов. В Новой Зеландии на момент написания исследования внесены изменения⁴⁵⁹ в ст. 91С, которые расширяют полномочия органа по выдаче налоговых рулингов по вынесению налоговых рулингов в отношении правил глобальной борьбы с размыванием налоговой базы (Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules). В Австралии законодательство не содержит соответствующих положений, однако в доктрине высказывается мнение, что налоговые органы не должны предоставлять рулинги в целях легализации схем агрессивного налогового планирования.

Анализ законодательства Австралии о частных рулингах показывает, что существует ряд ограничений в отношении вопросов, по которым налогоплательщики не могут запрашивать такие рулинги у налоговых органов.

⁴⁵⁷ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-5. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁵⁸ General Anti-Avoidance Rules.

⁴⁵⁹ Taxation (Annual Rates for 2023–24, Multinational Tax, and Remedial Matters) Act 2024. Public Act 2024 No 11. Дата утверждения: 28 марта 2024 года // New Zealand Legislation. URL: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/2024/0011/latest/LMS844218.html> (дата обращения: 13.06.2024).

Во-первых, Комиссар по налогам может отказать в предоставлении частного рулинга, если, по его мнению, это помешает или чрезмерно ограничит администрирование налогового законодательства⁴⁶⁰. Это достаточно широкая формулировка, позволяющая налоговым органам по своему усмотрению отказывать в рассмотрении определенных запросов.

Во-вторых, частный рулинг не может быть предоставлен по вопросу, который уже рассматривается или рассматривался Комиссаром в отношении конкретного налогоплательщика⁴⁶¹. То есть нельзя запрашивать частный рулинг по вопросу, который уже является предметом проверки, разбирательства или решения в отношении этого налогоплательщика.

В-третьих, Комиссар может отказать в частном рулинге, если он касается применения дискреционных полномочий в соответствии с налоговым законодательством. В таких случаях налоговые органы предпочитают принять соответствующее решение, а не давать абстрактный рулинг о возможном применении дискреционных полномочий.

Кроме того, устный рулинг (oral ruling) не может быть дано по вопросам, касающимся налога на ресурсы полезных ископаемых (MRRT), косвенных налогов или акцизов. Запросы по таким вопросам должны делаться в письменной форме⁴⁶².

Наконец, практические соображения также накладывают определенные ограничения. Как указано в практическом заявлении Налогового управления PS LA 2008/3, частные рулинги не предоставляются по гипотетическим или недостаточно проработанным сделкам и схемам⁴⁶³. Налогоплательщик должен предоставить всю необходимую информацию о фактических обстоятельствах, к которым будет применяться рулинг.

⁴⁶⁰ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 359-35. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁶¹ Там же.

⁴⁶² Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 360-5. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁶³ Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3. Provision of advice and guidance by the ATO. Australian Government. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS20083%2FNAT%2Fato%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (дата обращения: 12.03.2025).

Анализ налогового законодательства ЮАР показывает, что существует ряд ограничений на предмет запросов, по которым Служба доходов (SARS) не может выдавать частные рулинги.

Во-первых, согласно статье 80 Закона о налоговом администрировании 2011 г., SARS вправе отклонить заявку на налоговый рулинг, если она требует вынесения мнения, заключения или определения в отношении: рыночной стоимости актива; применения или толкования законов иностранного государства; ценообразования на товары/услуги между связанными лицами; конституционности налогового закона; гипотетической или несерьезно рассматриваемой сделки; вопросов, разрешаемых директивой SARS; статуса лица как независимого подрядчика, брокера или поставщика услуг; вопросов, поднимаемых в академических целях.

Во-вторых, заявка не может содержать несерьезные/сутяжнические вопросы, альтернативные варианты действий, не рассматриваемые всерьез, а также вопросы, уже являющиеся предметом аудита, расследования, спора или аналогичные опубликованным. Рулинги не выдаются и в отношении толкования антиуклонительных норм.

В-третьих, запрос может быть отклонен, если он касается сугубо фактических вопросов, требует предположений о будущих событиях, относится к компетенции налоговых органов других стран по соглашениям об избежании двойного налогообложения, зависит от налогового режима третьих лиц, является частью другой нераскрытой сделки или повторяет уже полученный налогоплательщиком негативный рулинг по той же теме.

Также SARS может отказать в выдаче частного рулинга, если его подготовка потребовала бы чрезмерных временных или ресурсных затрат либо предполагает выводы исключительно по существу сделки в противовес ее форме. Комиссар по налогам вправе установить дополнительные основания для отказа путем публичного уведомления. Непредоставление заявителем запрошенной дополнительной информации также ведет к отклонению заявки без возврата уплаченной пошлины.

Сравнительный анализ законодательства Индии, ЮАР и Австралии в отношении частных рулингов показывает, что во всех этих странах существует ряд общих ограничений на предмет запросов, по которым налоговые органы не могут выдавать такие рулинги.

Во-первых, налоговые органы вправе отклонить запрос на частный рулинг, если его выдача, по их мнению, помешает или чрезмерно ограничит эффективное налоговое администрирование. Это предусмотрено как в Австралии, так и в ЮАР.

Во-вторых, частные рулинги не могут выноситься по вопросам, уже являющимся предметом проверки, разбирательства или решения в отношении конкретного налогоплательщика. Аналогичные положения содержатся в законах всех трех стран.

В-третьих, общим является запрет на выдачу частных рулингов по вопросам определения фактических обстоятельств, толкования законов других государств, трансфертного ценообразования между связанными лицами. Данные ограничения закреплены в ст. 80 Закона 2011 ЮАР, а также следуют из практики налоговых органов Австралии и Новой Зеландии, отраженной в разъяснительных документах.

Наконец, схожими являются положения о праве налоговых органов отказывать в выдаче рулингов, если подготовка ответа потребовала бы несоразмерных временных или ресурсных затрат либо предполагает выводы исключительно по существу, а не форме сделки. Это допускается как налоговым законодательством Австралии (ст. 359-35 ТАА 1953) и ЮАР (ст. 80 Закона 2011), так и практикой налоговых органов Новой Зеландии.

Несмотря на важность частных рулингов для определенности налоговых последствий планируемых операций, во всех рассмотренных странах законодательство устанавливает значительные ограничения в отношении допустимого предмета запросов. Эти ограничения призваны оградить налоговые органы от необходимости выносить рулинги по вопросам, связанным с конкретными фактами, толкованием иностранного права, по которым уже ведутся разбирательства либо требующим несоразмерных административных ресурсов.

Сравнение подходов трех юрисдикций показывает существенные различия в определении предмета частного рулинга. Индийская модель ориентирована преимущественно на международно-налоговые отношения с постепенным расширением на внутренние сделки. Южноафриканская модель сочетает широкую формулировку с детальным списком исключений, направленных на предотвращение злоупотреблений. Австралийская модель представляет наиболее открытую концепцию предмета рулинга с минимальными ограничениями. Общей чертой всех трех систем является исключение вопросов определения рыночной стоимости активов из предмета рулинга, что отражает единый подход к разграничению вопросов права и вопросов факта в налоговых отношениях.

Юридическая сила частных налоговых рулингов в исследуемых странах имеет ряд сходных характеристик, что обусловлено общими целями данного института. Законодательство Индии, ЮАР и Австралии устанавливает обязательность частных рулингов для налоговых органов при соблюдении определенных условий. Раздел 245S Закона о подоходном налоге Индии⁴⁶⁴ прямо указывает, что налоговый рулинг обязателен для заявителя и налоговых органов в отношении конкретной транзакции. Аналогичные положения содержатся в статье 359-60 австралийского Закона о налоговом администрировании и статье 82 южноафриканского Закона о налоговом администрировании.

Во всех трех юрисдикциях действие частного рулинга ограничено тем налоговым законодательством и тем периодом, применительно к которому он был выдан. Согласно разделу 245S Закона о подоходном налоге Индии, рулинг сохраняет силу, только если закон и фактические обстоятельства, на основании которых он был вынесен, не изменились. В законодательстве Австралии и ЮАР также содержатся положения о прекращении действия рулинга в случае изменения правовой или фактической основы его вынесения.

Законодательство всех трех стран предусматривает возможность отзыва или изменения рулинга. Раздел 245T индийского Закона о подоходном налоге наделяет

⁴⁶⁴ Income Tax Act, 1961. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India. Sec. 245S.: [Сайт]. – URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

Орган по налоговым рулингам правом объявить рулинг недействительным, если он был получен путем мошенничества или искажения фактов. Статья 359-55 австралийского Закона и статья 85 южноафриканского Закона содержат схожие положения, предусматривающие возможность пересмотра рулинга при определенных обстоятельствах.

Представляется, что обязательность частных рулингов для налоговых органов является ключевым элементом, обеспечивающим эффективность данного института. Она создает правовую определенность для налогоплательщика и позволяет ему с уверенностью планировать свою деятельность. По мнению диссертанта, именно гарантированное следование налоговых органов выданному рулингу делает этот механизм привлекательным для налогоплательщиков, особенно в случаях сложных или неоднозначных налоговых ситуаций.

Вместе с тем, следует отметить, что обязательный характер частных рулингов имеет свои пределы. Анализ законодательства показывает, что действие рулинга строго ограничено конкретным налогоплательщиком и конкретной сделкой, являвшейся предметом запроса. Он не имеет нормативного характера и не распространяется на иных лиц, даже если они находятся в сходных обстоятельствах. Такой подход представляется обоснованным, поскольку он позволяет сохранить баланс между индивидуализацией налогового администрирования и единством правоприменительной практики.

Особенностью правового регулирования юридической силы частных рулингов является вопрос защиты налогоплательщика, добросовестно следовавшего рулингу, в случае если рулинг впоследствии признается противоречащим закону. Раздел 245S Закона о подоходном налоге Индии устанавливает, что рулинг является обязательным для налоговых органов даже при возникновении впоследствии различных толкований закона, если сам закон или фактические обстоятельства не изменились. В Австралии статья 359-60 Закона о налоговом администрировании предусматривает аналогичную защиту, освобождая налогоплательщика от дополнительных налоговых обязательств, если он полагался на рулинг. Статья 82 южноафриканского Закона о налоговом администрировании

также закрепляет обязательную силу рулинга для налоговых органов, если налогоплательщик следовал ему.

Что касается правовых оснований отзыва или изменения рулингов, анализ законодательства исследуемых стран выявляет следующие общие основания:

В Индии, согласно разделу 245Т Закона о подоходном налоге, Орган по налоговым рулингам может объявить рулинг недействительным *ab initio*⁴⁶⁵, если будет установлено, что он был получен путем мошенничества или искажения фактов. В этом случае все положения Закона применяются к заявителю так, как если бы рулинг никогда не выносился. По нормам раздела 245S(2), рулинг также перестает быть обязательным при изменении закона или фактов, на основании которых он был вынесен.

В ЮАР статья 85 Закона о налоговом администрировании устанавливает, что рулинг прекращает действовать, если: (а) положение налогового закона, которое было предметом рулинга, отменено или изменено таким образом, что это существенно влияет на рулинг; (b) суд отменяет или изменяет толкование налогового закона, на котором основан рулинг. Статья 86 наделяет налоговые органы правом отозвать или изменить рулинг в любое время, причем в особых случаях, предусмотренных статьей 86, возможен ретроспективный отзыв⁴⁶⁶.

В Австралии статья 359-55 Закона о налоговом администрировании предусматривает, что Комиссар может выдать пересмотренный рулинг, если ранее был выдан рулинг, применимый к лицу, и при этом схема, к которой относится ранее выданный рулинг, еще не начала осуществляться, а если рулинг относится к финансовому году или иному учетному периоду, то этот год или период еще не начался. Статья 359-15 также указывает, что рулинг перестает применяться при изменении закона.

Процедура отзыва рулингов также имеет свои особенности в каждой из рассматриваемых стран. В Индии статьей 245Т предусмотрено, что перед

⁴⁶⁵ С самого начала.

⁴⁶⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.85. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

объявлением рулинга недействительным Орган обязан направить копию соответствующего приказа заявителю и Главному комиссару или Комиссару. В Австралии, согласно статье 359-55, Комиссар должен направить копию пересмотренного рулинга лицу, к которому он применяется. В ЮАР статья 86 устанавливает, что при отзыве или изменении рулинга SARS должен сначала предоставить заявителю уведомление о предлагаемом отзыве или изменении и разумную возможность представить свои возражения.

Последствия отзыва рулинга различаются в зависимости от оснований такого отзыва. В Индии, если рулинг признан недействительным *ab initio* из-за мошенничества или искажения фактов, все положения Закона применяются к заявителю так, как если бы рулинг никогда не выносился. При изменении законодательства или фактических обстоятельств рулинг перестает применяться с момента таких изменений.

В Австралии, согласно статье 359-55(4), при издании пересмотренного рулинга рулинг в его первоначальной форме перестает применяться к лицу. При этом статья 359-60 предусматривает возможность обжалования рулинга в случае несогласия с ним.

В ЮАР статья 86(3) требует, чтобы орган, отзывающий или изменяющий рулинг, указал дату, с которой решение об отзыве или изменении вступает в силу, причем эта дата не может быть ранее даты уведомления заявителя. Статья 86(4) допускает в исключительных случаях ретроспективный отзыв рулинга, например, если заявитель еще не приступил к осуществлению сделки или не понес значительных расходов в связи с ней, или если эффект рулинга существенно подрывает налоговую базу страны.

В контексте соотношения частных и публичных рулингов выявлена общая для всех трех юрисдикций закономерность: приоритет частного рулинга над публичным в случае их противоречия. Как установлено в ст. 357-75 австралийского Закона о налоговом администрировании, при наличии расхождений между частным и публичным рулингом налогоплательщик вправе полагаться на частный рулинг. Аналогичный подход применяется в Индии и ЮАР. Представляется, что такое

решение логически обосновано: поскольку частный рюлинг учитывает специфические обстоятельства конкретного случая, он должен иметь приоритет перед общими разъяснениями.

Сравнительный анализ законодательства Индии, Австралии и ЮАР позволяет сделать вывод, что юридическая сила частных налоговых рюлингов во всех трех странах имеет схожие характеристики, базирующиеся на общих принципах: обязательности для налоговых органов, индивидуальном характере действия, возможности пересмотра при изменении обстоятельств и приоритете над публичными рюлингами. При этом наблюдаются определенные различия в процедурных аспектах, отражающие особенности налоговых систем этих стран.

Сроки. В части сроков рассмотрения запросов между сравниваемыми правовыми порядками имеются определенные отличия. Если индийское и южноафриканское законодательство не устанавливает конкретных темпоральных рамок для выдачи частных рюлингов, то в Австралии решение по общему правилу должно быть принято налоговым органом в течение 60 дней с момента получения запроса⁴⁶⁷. Впрочем, на практике средний срок выдачи рюлингов составляет от 30 до 90 дней во всех трех странах в зависимости от сложности запроса. В рассматриваемых юрисдикциях, как правило, законодательство не устанавливает стандартного срока действия частных рюлингов – он определяется уполномоченным органом в каждом конкретном случае. Максимальный период действия рюлинга по общему правилу ограничен пятью годами.

Сбор. Финансовое обеспечение функционирования частного рюлинга в налоговых системах Индии, ЮАР и Австралии реализуется посредством установления специального фискального механизма, предусматривающего взимание целевых платежей с субъектов, инициирующих процедуру получения частного рюлинга. Структура данных платежей демонстрирует определенную унификацию и включает два основных компонента: фиксированный сбор за рассмотрение заявления и вариативную составляющую, исчисляемую на основе

⁴⁶⁷ Ст. 359-50 Закона о налоговом администрировании.

почасовой ставки оплаты труда специалистов налогового ведомства, непосредственно участвующих в подготовке налогового решения.

Теоретическим фундаментом указанного финансового механизма выступает англосаксонский принцип "user-pay"⁴⁶⁸ (принцип оплаты пользователем услуги), согласно которой бремя финансирования процедуры выдачи частного рулинга должно быть возложено на непосредственных бенефициаров данной государственной услуги, а не распределяться между всеми налогоплательщиками. Данный подход корреспондирует с общей концепцией налоговой справедливости, предполагающей, что предоставление индивидуализированных государственных услуг, приносящих экономическую выгоду конкретным субъектам, должно осуществляться за счет последних.

Имплементация принципа "user-pay" в сфере предоставления частных рулингов обеспечивает оптимальное распределение бюджетных ресурсов, минимизируя нагрузку на публичные финансы и создавая эффективный механизм компенсации административных издержек, связанных с функционированием частного рулинга. Одновременно данный подход способствует рационализации использования услуги налогоплательщиками, поскольку возмездный характер процедуры стимулирует обращение за частными рулингами преимущественно в случаях объективной необходимости получения налоговой определенности в отношении экономически значимых транзакций.

Публикация. Изучение законодательства исследуемых юрисдикций в отношении публикации налоговых рулингов позволяет выявить существенные различия в подходах к обеспечению информационной открытости налогового администрирования. Представляется необходимым последовательно рассмотреть нормативную регламентацию данного вопроса в каждой из исследуемых стран.

Законодательство ЮАР устанавливает наиболее детализированный порядок публикации налоговых рулингов. В соответствии со статьей 87 Закона о налоговом администрировании, "лицо, подающее заявку на частный рулинг или классовый

⁴⁶⁸ Williams A.W. Should the user pay? [Electronic resource] // Transportation. 1995. Vol. 22. P. 115–134. URL: <https://doi.org/10.1007/BF01099435> (Дата обращения: 15.04.2025).

рулинг, должно дать согласие на публикацию решения в соответствии с настоящим разделом". При этом пункт 2 данной статьи прямо устанавливает, что "частный рулинг или классовый рулинг должен быть опубликован SARS для общей информации в порядке и форме, которые может предписать Комиссар, но без раскрытия личности заявителя, члена класса или другого лица, указанного или упомянутого в решении"⁴⁶⁹. Заслуживает внимания комплексный подход южноафриканского законодателя к обеспечению баланса между информационной открытостью и защитой коммерческой тайны: согласно пункту 3 статьи 87, "до публикации SARS должна предоставить заявителю проект отредактированного решения для рассмотрения и комментариев", а пункт 4 предусматривает, что "SARS должна рассмотреть до публикации любые комментарии и предложенные правки и удаления, представленные заявителем, но не обязана их принимать"⁴⁷⁰. Примечательно также положение пункта 6 данной статьи, согласно которому "применение или толкование соответствующего налогового закона к сделке не составляет информацию, которая может раскрыть личность заявителя, члена класса или другого лица"⁴⁷¹.

В Австралии публикация частных рулингов (private rulings) осуществляется в специальной форме на основании Части 5-5 Закона о налоговом администрировании 1953 года (ТАА 1953). Согласно параграфам 80-123 Практического руководства налоговой администрации PS LA 2008/3⁴⁷², для обеспечения прозрачности отредактированные версии частных рулингов публикуются в Реестре частных обязательных рулингов, однако они не предназначены для использования налогоплательщиками.

⁴⁶⁹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.87. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁷⁰ Там же.

⁴⁷¹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.87. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁷² Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3. Provision of advice and guidance by the ATO. Australian Government. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS20083%2FNAT%2Fato%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (дата обращения: 12.03.2025).

Индийское законодательство занимает промежуточную позицию в вопросе публикации налоговых рулингов. Руководство Совета по налоговым рулингам⁴⁷³ в пункте 3.21 "Публикация решений" предусматривает, что "Совет по налоговым рулингам, если сочтет целесообразным публикацию своего решения в каком-либо авторитетном отчете или прессе, может направить его для публикации с такими условиями, которые Совет определит". Такой подход отражает дискреционный характер решения о публикации, оставляя окончательное решение на усмотрение Совета. В отличие от южноафриканской модели, в Индии отсутствует законодательное требование о согласии заявителя на публикацию или об обязательном обезличивании данных, что может создавать определенные риски для коммерческой тайны заявителей. Однако раздел 3.17 Руководства устанавливает, что "разбирательства в Совете по налоговым рулингам не должны быть открыты для общественности", что позволяет сделать вывод о преимущественно конфиденциальном характере процедуры получения рулинга.

Проведённое исследование позволило прийти к следующим выводам:

Институт частных налоговых рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии выполняет важную функцию обеспечения правовой определенности в налоговых отношениях, позволяя налогоплательщикам получать официальные разъяснения о налоговых последствиях планируемых операций. При этом во всех трех юрисдикциях наблюдаются общие концептуальные элементы данного института: индивидуализированный характер, обязательность для налоговых органов, письменная форма фиксации и проспективное применение. Однако реализация этих элементов имеет существенные особенности, обусловленные национальными правовыми традициями и спецификой налоговой политики.

Сравнительный анализ выявил три принципиально различные модели организации системы частных налоговых рулингов. Индийская модель характеризуется созданием обособленного органа (Board for Advance Rulings) с

⁴⁷³ Handbook of Board for Advance Rulings(Sec.2.6). Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.:[Сайт].-URL: <https://incometaxindia.gov.in/Documents/advance-ruling/handbook-advance-rulings.pdf> / (Дата обращения - 25.03.25)

ограниченными квазисудебными полномочиями, южноафриканская и австралийская – интеграцией функции выдачи рулингов в структуру налоговой службы. При этом австралийская модель отличается наибольшей гибкостью, предусматривая различные виды рулингов (включая устные и административные), а южноафриканская – акцентом на соблюдении налоговой дисциплины как условии доступа к институту рулингов. Эти различия отражают разные подходы к балансированию интересов налогоплательщиков и эффективности налогового администрирования.

В законодательстве всех трех исследуемых стран установлены схожие ограничения предмета частных налоговых рулингов, включая запрет на определение рыночной стоимости активов, толкование иностранного законодательства и оценку схем, направленных на уклонение от налогообложения. Эти общие ограничения свидетельствуют о стремлении к разграничению сферы действия частных рулингов и иных механизмов налогового администрирования, а также о необходимости защиты налоговой базы государства. При этом наблюдаются различия в законодательной технике закрепления этих ограничений: от детализированных законодательных перечней в ЮАР до более общих формулировок в Индии и Австралии.

§ 2.2. Публичные рулинги: специфика юридической природы и общая характеристика базовых элементов

Публичные рулинги (public rulings, general rulings), официальные решения налоговых органов по вопросам применения налогового законодательства в типовых ситуациях в отношении неограниченного круга налогоплательщиков, получил широкое распространение в государствах с развитыми правовыми системами. Наиболее показательными примерами их внедрения являются ЮАР и Австралия – страны, относятся к одной правовой семье, но имеющие определенные особенности в регулировании налоговых отношений. Целью института налоговых рулингов Индии было: привлечение иностранных инвестиций и сокращение

налоговых споров, в связи с чем была выбрана Шведская модель, которая функционировала на основе независимого органа выносящего налоговые рюлинга в процессе квази-судебного разбирательства. В связи с чем, в Индии отсутствует законодательно закрепленная процедура вынесения публичных рюлингов.

Нормативная база. В Южно-Африканской Республике нормативная регламентация публичных рюлингов осуществляется на основании Закона о налоговом администрировании 2011 года⁴⁷⁴. Глава 7 данного нормативно-правового акта устанавливает комплексную регламентацию системы рюлингов, включая публичные рюлинги (binding general rulings). Данный закон делегирует полномочия по изданию публичных рюлингов старшим должностным лицам Налоговой службы ЮАР⁴⁷⁵. Согласно разделу 77 указанного Закона: "SARS может принимать 'advance ruling' по любому положению налогового закона"⁴⁷⁶. Характерной особенностью южноафриканского подхода является широкий предметный охват публичных рюлингов и включение их в общую систему налогового администрирования.

В Австралии правовой базис системы публичных рюлингов содержится в Законе о налоговом администрировании 1953 года⁴⁷⁷ с последующими изменениями. Раздел 358 указанного закона специально посвящен публичным рюлингам, устанавливая их правовой статус и процедурные аспекты. Особенностью австралийского законодательства является детальная регламентация предметных областей, по которым могут издаваться публичные рюлинги, что отражено в разделе 357-55 данного закона⁴⁷⁸. Компетенцией по изданию публичных рюлингов наделен

⁴⁷⁴ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. – 215 p. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁷⁵ См.: *Binding General Ruling (VAT) 74* [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-general-rulings-bgrs/> дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁷⁶ См.: *Binding General Ruling (Income Tax) 73* Meaning of taxable income for purposes of setting off the balance of an assessed loss by a company [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/Legal-IntR-R-BGR-73-Meaning-of-taxable-income-for-purposes-of-setting-off-the-balance-of-an-assessed-loss-by-a-company.pdf> (accessed: 15.04.2025).

⁴⁷⁷ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁷⁸ Там же. Ст. 357-55

Комиссар по налогам, что аналогично подходу ЮАР, но с меньшей степенью делегирования полномочий⁴⁷⁹.

В отличие от ЮАР и Австралии, в Индии отсутствует специальное законодательство, регулирующее публичные рулинги. Закон о подоходном налоге 1961 года⁴⁸⁰ не содержит положений о публичных рулингах, а регламентирует лишь частные рулинги (advance rulings). Функционально схожую роль выполняют циркуляры и уведомления Центрального совета по прямым налогам, однако без формального нормативного закрепления их статуса как публичных рулингов⁴⁸¹.

Сравнительный анализ нормативно-правовой базы публичных рулингов в исследуемых юрисдикциях позволяет выявить как общие, так и специфические элементы их регулирования. Общими элементами в законодательстве ЮАР и Австралии являются: наличие специального закона о налоговом администрировании, содержащего положения о публичных рулингах; делегирование полномочий по их изданию высшим должностным лицам налоговых органов; законодательное закрепление юридической силы публичных рулингов; регламентация процедур их публикации и отзыва. Различия проявляются в терминологии, определении предметного охвата рулингов и степени детализации регулирования. Отсутствие аналогичного регулирования в Индии демонстрирует принципиально иной подход к обеспечению правовой определенности в налоговых правоотношениях, основанный преимущественно на индивидуальных решениях и административной практике без формализации института публичных рулингов.

Дефиниция публичных рулингов в законодательстве анализируемых стран отражает концептуальные подходы к их природе и функциям в налоговой системе. В ЮАР Закон о налоговом администрировании 2011 года⁴⁸² содержит следующее

⁴⁷⁹ Public Ruling PTA039.1 Payroll Tax Act—Harmonised: Payroll Tax Nexus Provisions [Electronic resource] / Australian Government // Revenue Office. 2025. P.1. URL: <https://qro.qld.gov.au/files/pta039-1.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁸⁰ Income Tax Act, 1961. Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India.:[Сайт].—URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx> / (Дата обращения - 25.03.25)

⁴⁸¹ В параграфе 1.1 настоящей работы, было теоретически обосновано, что ключевым признаком налогового рулинга (вне зависимости от его видовой принадлежности) выступает наличие специальной нормативно определенной процедуры издания таких актов, включающей регламентацию механизмов их принятия, изменения и аннулирования, закрепленной в соответствующем нормативно-правовом акте.

⁴⁸² Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. – 215 p. URL.: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

определение публичного рулинга: "'binding general ruling' означает письменное заявление, выданное старшим должностным лицом SARS...относительно интерпретации налогового закона или применения налогового закона к указанным фактам и обстоятельствам"⁴⁸³. Данная дефиниция акцентирует интерпретационную природу публичных рулингов и их роль в разъяснении применения налогового законодательства к определенным фактическим ситуациям.

Анализируя природу публичных рулингов в налоговой системе Южно-Африканской Республики, А.Н. Козырин обоснованно указывает: "Публичные рулинги (binding general rulings), в отличие от частных, не имеют конкретного адресата и могут быть использованы всеми, кто оказывается в экономических условиях, схожих с описанными в решениях налоговых органов"⁴⁸⁴.

В Австралии Раздел 358 Закона о налоговом администрировании 1953 года определяет публичный рулинг более функционально. Согласно статье 358-5: "Комиссар может сделать письменное заявление о способе, которым, по мнению Комиссара, соответствующее положение применяется или будет применяться к(о): (a) всем организациям или определенному классу организаций; или (b) всем организациям или определенному классу организаций, в отношении типовых схем; или (c) всем организациям или классу организаций, в отношении конкретной схемы"⁴⁸⁵. Указанное постановление признается публичным рулингом при условии его публикации и наличия соответствующего указания. Указанное определение публичного рулинга отражает его австралийскую специфику, которая заключается в законодательном отнесении гибридных рулингов к публичным рулингам в отличие от Новой Зеландии и ЮАР.

⁴⁸³ Там же. Ст.75.

⁴⁸⁴ Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 3. – С. 46. – DOI 10.55959/MSU2413-631X-27-15-3-03.

⁴⁸⁵ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 358-5. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

Компаративный анализ дефиниций публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях представлен в таблице 5 и раскрывает ключевые различия в их концептуальном осмыслении.

Таблица 5 - Сравнительный анализ дефиниций публичного рулинга в ЮАР и Австралии

Страны	Законодательная дефиниция	Признаки
ЮАР	"'binding general ruling' означает письменное заявление, выданное старшим должностным лицом SARS...относительно интерпретации налогового закона или применения налогового закона к указанным фактам и обстоятельствам" (раздел 75 Закона о налоговом администрировании 2011 года)	1. Письменная форма выражения. 2. Издается уполномоченным субъектом (старшим должностным лицом SARS). 3. Двойственный предмет: интерпретация налогового закона и/или применение налогового закона к конкретным фактическим обстоятельствам. 4. Адресован неопределенному кругу лиц
Австралия	"Комиссар может сделать письменное постановление о способе, которым, по мнению Комиссара, соответствующее положение применяется или будет применяться к: (а) организациям в целом или классу организаций; или (b) организациям в целом, или классу организаций, в отношении класса схем; или (с) организациям в целом, или классу организаций, в отношении конкретной схемы" (статья 358-5 Закона о налоговом администрировании 1953 года)	1. Письменная форма выражения. 2. Издается уполномоченным субъектом (Комиссаром по налогам). 3. Предмет: способ применения налоговой нормы. 4. Адресован неопределенному кругу лиц.

В ЮАР и Австралии публичные рулинги определены как официальные интерпретационные документы, издаваемые налоговыми органами в отношении неопределенного круга налогоплательщиков. Эти дифференциации в определениях отражают фундаментальные различия в правовых традициях и подходах к налоговому администрированию. Системы ЮАР и Австралии, следуя англосаксонской правовой традиции, придают значительный вес официальной административной интерпретации законодательства.

Форма и содержание публичных рулингов демонстрируют существенные вариации в анализируемых юрисдикциях, что отражает разнообразие подходов к их

правовому регулированию и практическому применению. В ЮАР законодательством устанавливает конкретные требования к форме и содержанию публичных рулингов. Согласно подразделу (2): "Публичный рулинг должен содержать: (а) указание на то, что это публичный рулинг, сделанный в соответствии с настоящим разделом; (b) положения налогового закона, которые являются предметом публичного рулинга; и (с) либо - (i) налоговый период или другой определенный период, в течение которого он применяется; или (ii) в случае публичного рулинга на неопределенный период, что он действует в течение неопределенного периода, а также дату или налоговый период, с которого он применяется"⁴⁸⁶. Также уточняется: "Публичный рулинг может быть издан в форме пояснительной записки или в другой форме и может быть издан в порядке, предписанном Комиссаром"⁴⁸⁷. Данное положение предоставляет Налоговой службе ЮАР определенную гибкость в выборе формы представления публичных рулингов, что позволяет адаптировать их к различным категориям налоговых вопросов и потребностям налогоплательщиков.

В Австралии установлены следующие требования к форме: "Такой рулинг является публичным рулингом, если он: (а) опубликован; и (b) заявлен как публичный рулинг"⁴⁸⁸. Также: "Комиссар должен, в официальном порядке, опубликовать уведомление о принятии публичного рулинга"⁴⁸⁹.

Австралийское законодательство не определяет обстоятельно содержание публичных рулингов, предоставляя Комиссару по налогам значительную дискрецию в определении их структуры и содержания. В правоприменительной практике публичные рулинги в Австралии обычно включают детальное рассмотрение релевантных законодательных положений, анализ фактических

⁴⁸⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 89. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁸⁷ Там же.

⁴⁸⁸ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 358-5. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁸⁹ Там же.

обстоятельств и аргументированное мнение Комиссара по рассматриваемому вопросу⁴⁹⁰.

Сравнительный анализ формы и содержания публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях выявляет, что в ЮАР и Австралии существуют законодательно установленные требования к форме публичных рулингов, хотя и с различной степенью детализации. Эта дифференциация отражает различные подходы к обеспечению правовой определенности и предсказуемости в налоговых правоотношениях. Формализованные требования к форме и содержанию публичных рулингов в ЮАР и Австралии способствуют более систематическому и последовательному и единообразному применению налогового законодательства, что обеспечивает большую правовую определенность для налогоплательщиков.

Предмет публичных рулингов, то есть круг вопросов, по которым они могут издаваться, также демонстрирует существенные дифференциации в анализируемых юрисдикциях. В ЮАР устанавливает широкий охват предмета публичных рулингов: "SARS может принимать 'advance ruling' по любому положению налогового закона"⁴⁹¹. Данная норма предоставляет Налоговой службе ЮАР значительную дискрецию в выборе вопросов, по которым могут издаваться публичные рулинги, что позволяет оперативно реагировать на возникающие сложности в интерпретации и применении налогового законодательства⁴⁹².

Однако существуют определенные ограничения предмета публичных рулингов в ЮАР. Законодательство ЮАР устанавливает обстоятельства, при которых SARS может отклонить заявку на вынесение частного рулинга⁴⁹³. Хотя эти ограничения прямо относятся к частным рулингам, они косвенно влияют и на

⁴⁹⁰ Taxation Ruling TR 97/12 Income tax and fringe benefits tax: work related expenses: deductibility of expenses on clothing, uniform and footwear [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 1997. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=TXR/TR9712/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁴⁹¹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 77. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁹² См.: *BINDING GENERAL RULING (VAT) 39 (Issue 2)*. DATE: 26 July 2018. «Порядок взимания НДС для муниципалитетов в случае изменения муниципальных границ». URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/LAPD-IntR-R-BGR-2017-02-BGR39-VAT-treatment-of-municipal-affected-by-changes-to-municipal-boundaries.pdf> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁹³ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 80. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

предмет публичных рулингов, поскольку определяют общие границы компетенции SARS в вынесении интерпретационных решений. К таким ограничениям относятся, например, вопросы о рыночной стоимости активов, применении законов иностранных государств, конституционности налогового закона и применении общих или специальных антиуклонительных положений.

В Австралии предметом публичных рулингов могут выступать положения законов и нормативных актов, относящиеся к строго определенному кругу вопросов. Закон содержит исчерпывающий список таких предметных областей, включающую: положения, касающиеся налогов (tax); медицинских сборов (Medicare levy); налога на дополнительные выплаты работникам (fringe benefits tax); налога на распределение прибыли (franking tax); удерживаемых налогов (withholding tax); налогов на деятельность горнодобывающей промышленности (mining withholding tax); налога на ренту от добычи нефти (petroleum resource rent tax); косвенных налогов (indirect tax); акцизных сборов (excise duty); сборов с крупных банков в соответствии с Законом о сборе с крупных банков 2017 года; сборов на вывод из эксплуатации месторождений Ламинария и Кораллина (Laminaria and Corallina decommissioning levy)⁴⁹⁴.

Помимо указанных налогов и сборов, предметом публичных рулингов могут выступать вопросы, относящиеся к администрированию и сбору перечисленных обязательных платежей, а также к грантам и льготам, упомянутым в разделе 8 Закона об администрировании грантов и льгот на продукцию 2000 года⁴⁹⁵, чистым суммам по топливу и их администрированию, оцененным чистым суммам по топливу и их сбору или выплате, чистым суммам и их администрированию, оцененным чистым суммам и их сбору или выплате, налоговым кредитам на вино и их администрированию или выплате.

⁴⁹⁴ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 357-55. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁴⁹⁵ Product Grants and Benefits Administration Act 2000 (C2024C00452). Version C36, 14 October 2024 [Electronic resource] / Department of the Treasury // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2024C00452> (дата обращения: 15.04.2025).

Данный нормативный подход заслуживает научно-теоретического осмысления с позиций доктрины правовой определенности. Законодательно установленный перечень предметных областей, по которым компетентные органы вправе издавать публичные рулинги, реализует принцип правовой определенности в двух аспектах. В объективном аспекте обеспечивается точное определение границ компетенции Комиссара по налогам, что минимизирует риски превышения полномочий (*ultra vires*⁴⁹⁶)⁴⁹⁷. В субъективном аспекте налогоплательщики обретают четкое представление о сферах, в которых они вправе ожидать издания публичных рулингов и, соответственно, планировать свое налоговое поведение.

Подобная законодательная техника, применяемая в австралийском налоговом праве, контрастирует с южноафриканским подходом, который предоставляет SARS возможность принимать публичные рулинги по любому положению налогового закона, что создает широкое дискреционное поле для налоговой администрации.

Компаративный анализ данных нормативных решений позволяет сделать вывод о различных приоритетах в обеспечении баланса между правовой определенностью и административной гибкостью: австралийская модель отдает предпочтение максимальной правовой определенности и предсказуемости для налогоплательщиков, в то время как южноафриканская модель предоставляет налоговым органам большую дискрецию в определении предметного охвата публичных рулингов.

Юридическая сила публичных рулингов в ЮАР представляет собой комплексный правовой феномен, имеющий существенное значение для функционирования налоговой системы государства. законодательное закрепление обязательности публичных рулингов устанавливает фундаментальный принцип: "Если 'налоговый рулинг' применяется к лицу в соответствии с разделом 83, то

⁴⁹⁶ Судебная доктрина *ultra vires* в англосаксонских странах представляет собой концептуальную основу судебного контроля за административными актами, базирующуюся на принципе осуществления органами публичной власти исключительно делегированных им законом полномочий. Согласно данной доктрине, административные акты, принятые за пределами установленной компетенции, признаются недействительными (*void ab initio*). В теории административного права различают материальный и процессуальный аспекты *ultra vires*: первый касается превышения предметной компетенции, второй — нарушения предписанных процедур принятия решений..

⁴⁹⁷ Данный вопрос исследовался в деле *Bellinz Pty Ltd & Others v. Federal Commissioner of Taxation* (1998) 84 FCR 154.

SARS должна толковать или применять соответствующий налоговый закон к этому лицу в соответствии с решением"⁴⁹⁸. Данное положение определяет юридическую связанность налогового органа выраженным в публичном рюлинге мнением при взаимодействии с налогоплательщиками. Особое значение имеет норма, согласно которой "публичный рюлинг может быть процитирован SARS или лицом в любом разбирательстве, включая судебное разбирательство"⁴⁹⁹. Данное положение существенно усиливает юридический статус публичных рюлингов, поскольку предоставляет возможность налогоплательщикам ссылаться на них в ходе судебных разбирательств, что принципиально отличает их от частных и классовых рюлингов, в отношении которых действует прямой законодательный запрет на цитирование в судебных процессах за исключением разбирательств с участием непосредственных заявителей или членов класса.

При анализе юридической силы публичных рюлингов необходимо учитывать условия их применимости, установленные законодательством. Несмотря на общий характер публичных рюлингов, их обязательность в конкретном случае зависит от соблюдения ряда условий: соответствие положений закона предмету рюлинга; идентичность фактических обстоятельств налогоплательщика с теми, что предусмотрены рюлингом; нахождение ситуации налогоплательщика в пределах периода действия рюлинга; выполнение всех допущений и условий, установленных SARS в связи с действительностью рюлинга.

Законодатель также предусмотрел механизмы прекращения действия публичных рюлингов. Согласно разделу 85, налоговый рюлинг утрачивает силу при изменении или отмене соответствующего положения закона, а также при пересмотре судом толкования налогового закона, на котором основан рюлинг⁵⁰⁰. При

⁴⁹⁸ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 82. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁴⁹⁹ Там же.

⁵⁰⁰ См.: *BINDING GENERAL RULING 37* «Zero-rating of international travel insurance». Утратил силу с 31 марта 2018. Binding General Ruling (VAT) 37 Zero-rating of international travel insurance [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2016. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/LAPD-IntR-R-BGR-ARC-2020-26-BGR-37-Zero-rating-of-international-travel-insurance-12-December-2016.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).; *BINDING GENERAL RULING* «Circumstances prescribed by the Commissioner for the application of section 16(2)(g)». Отозван с 19 января 2017. Binding General Ruling (VAT) No. 36 Circumstances prescribed by the Commissioner for the application of Section 16(2)(g) [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2016.

этом в отношении публичных рулингов установлены особые правила отзыва и изменения, требующие публикации соответствующего уведомления⁵⁰¹. Таким образом, механизм отзыва и изменения публичных рулингов отличается повышенной формализацией и гласностью по сравнению с частными и классовыми рулингами, что подчеркивает их значимую роль в обеспечении правовой определенности налоговой системы ЮАР.

Следовательно, юридическая сила публичных рулингов в ЮАР характеризуется высокой степенью формализации, обеспечивает предсказуемость налогового администрирования и создает действенные правовые гарантии для налогоплательщиков, способствуя формированию стабильной и транспарентной налоговой среды.

В Австралии публичные рулинги наделены значительной юридической силой, что прямо закреплено в статье 357-60 Закона о налоговом администрировании. Согласно данной норме, рулинг связывает Комиссара в отношении налогоплательщика при соблюдении двух условий: во-первых, рулинг должен применяться к налогоплательщику, и, во-вторых, налогоплательщик должен полагаться на рулинг, действуя либо воздерживаясь от действий в соответствии с ним⁵⁰². Примечательно, что осведомленность налогоплательщика о существовании рулинга не является обязательным условием для возникновения юридической связанности Комиссара данным рулингом.

Юридическая сила публичного рулинга имеет темпоральные ограничения. Публичный рулинг вступает в действие с момента его публикации, если в самом

URL:

https://juta.co.za/media/filestore/2016/11/26_BGR36_Circumstances_prescribed_by_the_Commissioner_for_the_applicati_o....pdf (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁰¹ См. например: «Настоящее постановление действует с 1 июня 2017 года до момента его отзыва, изменения или внесения поправок в соответствующее законодательство. Любое постановление или решение Комиссара, противоречащее настоящему обязательному публичному рулингу, настоящим отзывается с 1 июня 2017 года.». BINDING GENERAL RULING (INCOME TAX) 40. DATE: 10 February 2017. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/LAPD-IntR-R-BGR-2017-03-BGR40-Remuneration-paid-to-non-executive-directors.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁰² Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 357-60. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

рулинге не указан иной момент начала его действия⁵⁰³. Однако публичный рюлинг (за исключением рюлингов по косвенным налогам и акцизам) не применяется к налогоплательщику, если схема, к которой он относится, начала осуществляться до публикации рюлинга, и одновременно выполняются два условия: рюлинг изменяет общую административную практику Комиссара и является менее благоприятным для налогоплательщика, чем предшествующая практика. Данное ограничение направлено на защиту законных ожиданий налогоплательщиков и предотвращение ретроспективного ухудшения их положения.

Последствия применения публичного рюлинга для налогоплательщика, полагающегося на него, состоят в предоставлении существенных правовых гарантий. Налогоплательщик, действующий в соответствии с рюлингом, не может быть подвергнут негативным последствиям, даже если впоследствии выяснится, что законодательство предусматривает менее благоприятный режим, чем указано в рюлинге. В частности, как следует из примечаний к статье 357-60, если рюлинг касается суммы налогового обязательства, то налогоплательщик, полагающийся на него, не может быть подвергнут начислению процентов за недоимку или штрафным санкциям, поскольку в таком случае отсутствует сама недоимка⁵⁰⁴.

Для налоговых органов юридическая сила публичного рюлинга выражается в обязанности применять соответствующие налоговые нормы в отношении полагающегося на рюлинг налогоплательщика согласно позиции, выраженной в рюлинге⁵⁰⁵. Как иллюстрирует пример в примечании к статье 357-60, если

⁵⁰³ Например, в GSTR 2014/2, момент вступления в силу изложен следующим образом – «Этот рюлинг применяется как до, так и после даты его издания. Однако этот рюлинг не будет применяться к налогоплательщикам в той мере, в которой это противоречит условиям, согласованным до даты издания настоящего рюлинга». Goods and Services Tax Ruling GSTR 2012/4 Goods and services tax: GST treatment of fees and charges payable on exit by residents of a retirement village operated on a leasehold or licence basis [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2012. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR20124/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁰⁴ Там же. «Если вы полагаетесь на этот рюлинг, Комиссар должен применить к вам закон в порядке, установленном в рюлинге (если только Комиссар не убедится, что рюлинг является неправильным и ставит вас в невыгодное положение, в этом случае закон может быть применен к вам более благоприятным для вас образом - при условии, что комиссару не помешает сделать это в силу временных ограничений, установленных законом). Вы будете защищены от необходимости выплачивать недоплаченные суммы налог, штраф или проценты в отношении вопросов, охватываемых настоящим рюлингом, если окажется, что в нем неправильно указано, каким образом соответствующее положение применяется к вам».

⁵⁰⁵ Barrett, P. J. The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings: Audit Report No.3 2001–2002 / P. J. Barrett // Australian National Audit Office. – Canberra, 2001. – С. 184.

налогоплательщик получил рюлинг о том, что определенный вид поставки освобожден от НДС, и полагается на этот рюлинг, выставя счета без НДС и подавая соответствующие декларации, то Комиссар обязан применять законодательство о НДС в отношении данного налогоплательщика исходя из того, что указанные поставки действительно освобождены от НДС⁵⁰⁶.

При анализе коллизий между рюлингами необходимо обратиться к статье 357-75, которая устанавливает иерархию рюлингов и правила разрешения противоречий между ними. В случае конфликта между публичными рюлингами закон предоставляет налогоплательщику право выбора - он может полагаться на любой из конфликтующих рюлингов. Это правило максимально защищает интересы налогоплательщика, предоставляя ему возможность самостоятельно избрать более благоприятный для него режим.

При коллизии между частным или устным рюлингом и публичным рюлингом действуют дифференцированные правила. Если на момент издания публичного рюлинга налоговый период еще не начался и схема еще не начала осуществляться, то более ранний частный или устный рюлинг считается недействительным. В иных ситуациях налогоплательщик вправе полагаться на любой из конфликтующих рюлингов. Данное решение законодателя демонстрирует компромиссный подход: с одной стороны, признается приоритет публичных рюлингов как инструментов общего регулирования, с другой - обеспечивается защита налогоплательщиков, уже начавших реализацию операции (сделки) на основании ранее полученных частных рюлингов.

Особого внимания заслуживает регулирование конфликтов между частными или устными рюлингами. В этом случае определяющим фактором является добросовестность налогоплательщика: если при запросе более позднего рюлинга он информировал Комиссара о существовании более раннего рюлинга, то недействительным признается более ранний рюлинг. В противном случае

⁵⁰⁶ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 357-60. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

недействительным считается более поздний рулинг. Данное регулирование стимулирует налогоплательщиков к полному раскрытию информации при обращении за частными рулингами и предотвращает возможные злоупотребления правом.

Закон также предусматривает возможность налогоплательщика в любой момент прекратить полагаться на рулинг, действуя способом, не соответствующим рулингу, если этому не препятствуют временные ограничения, установленные налоговым законодательством. Кроме того, согласно статье 357-70, Комиссар вправе применять соответствующее положение к налогоплательщику способом, отличным от указанного в рулинге, если это более благоприятно для налогоплательщика и не противоречит временным ограничениям.

На основе компаративного анализа нормативных конструкций, регламентирующих юридическую силу публичных рулингов в налоговых системах Австралии и ЮАР, можно сформулировать следующий научно-обоснованный вывод: обе юрисдикции имплементировали в свои налогово-правовые режимы концепцию формально-юридической обязательности публичных рулингов для налоговых администраций, однако различия прослеживаются в функциональных механизмах активации данной обязательности — в то время как австралийская модель акцентирует субъективный элемент фактического полагания налогоплательщика на рулинг при сохранении объективного критерия применимости, южноафриканская модель сфокусирована преимущественно на объективных параметрах применимости при сниженном внимании к поведенческому аспекту взаимодействия налогоплательщика с содержанием рулинга, что свидетельствует о различных доктринальных подходах к природе законных ожиданий в налоговом праве указанных государств, отражающих специфику их правовых систем и налогово-правовых традиций.

Сроки действия публичных рулингов демонстрируют как сходства, так и различия в анализируемых юрисдикциях, что отражает разные подходы к обеспечению стабильности и адаптивности налоговой системы.

В ЮАР временные аспекты публичных рулингов регулируются статьей 89 Закона о налоговом администрировании 2011 года. Согласно подразделу (1): "Старшее должностное лицо SARS может издать публичный рулинг, который вступает в силу либо: (а) для конкретного налогового периода или другого определенного периода; или (b) на неопределенный период"⁵⁰⁷⁵⁰⁸. Эта норма дает налоговым органам значительную гибкость в определении временных рамок действия публичных рулингов.

Публичный рулинг прекращает действие, если соответствующее положение налогового закона отменяется или изменяется таким образом, что это существенно влияет на рулинг, или если суд отменяет или изменяет толкование налогового закона, на котором основан рулинг. Эти положения обеспечивают автоматическое прекращение действия публичных рулингов при изменении правовых обстоятельств⁵⁰⁹.

В Австралии сроки действия публичных рулингов регулируются статьями 358-10 и 358-15 Закона о налоговом администрировании. Согласно статье 358-10: "Публичный рулинг применяется с момента его публикации или с такого более раннего или позднего времени, которое указано в рулинге"⁵¹⁰. Статья 358-15 дополняет: "Публичный рулинг может указывать время, в котором он перестает применяться", а подраздел (2) уточняет: "Если публичный рулинг не указывает это, он применяется до его отзыва"⁵¹¹.

Эти положения также предоставляют налоговым органам значительную гибкость в определении сроков действия публичных рулингов, но с акцентом на

⁵⁰⁷ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 89. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵⁰⁸ См.: «Настоящий обязательный публичный рулинг действует с 1 апреля 2013 года и будет применяться в течение неопределенного периода.». Binding General Ruling (VAT) No. 15 (Issue 2) Recipient-Created Tax Invoices, Credit and Debit Notes [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2014. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/LAPD-IntR-R-BGR-2013-04-BGR15-Recipient-Created-Tax-Invoices-Credit-and-Debit-Notes.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁰⁹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 85. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵¹⁰ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 357-60. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁵¹¹ Там же. Ст. 358-15.

возможность их бессрочного действия до момента отзыва, что способствует стабильности и предсказуемости налоговой системы.

Сравнительно-правовой анализ темпоральных характеристик публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях представлен в таблице 6.

Таблица 6 - Темпоральные характеристики публичных рулингов в налоговых системах ЮАР и Австралии

Темпоральные характеристики	Южно-Африканская Республика	Австралия
Момент вступления в силу	С момента публикации или иного срока, указанного в рулинге (ст. 89(1) Закона о налоговом администрировании)	С момента публикации или иного времени, определенного в рулинге (ст. 358-10(1) Закона о налоговом администрировании)
Ретроактивное действие	Специальное нормативное регулирование отсутствует	Законодательно закреплена возможность установления более раннего срока начала действия (ст. 358-10(1) Закона)
Отсроченное применение	Нормативно предусмотрено в ст. 89(1) Закона	Нормативно предусмотрено в ст. 358-10(1) Закона
Продолжительность действия	Определенный налоговый период, иной фиксированный срок либо неопределенный период (ст. 89(1) Закона)	Определенный либо неопределенный срок по усмотрению Комиссара (ст. 358-15 Закона)
Правовой режим при отсутствии срока окончания	Действует до отзыва либо наступления законодательно установленных оснований прекращения	Сохраняет юридическую силу до момента официального отзыва (ст. 358-15(2) Закона)
Прекращение действия при изменении нормативной базы	Автоматическое прекращение действия при отмене или изменении положений закона, оказывающих материальное влияние на содержание рулинга (ст. 85(1)(a) Закона)	Сохранение действия при условии выражения тем же идей в новом положении закона (ст. 357-85 Закона)
Влияние изменений судебной практики	Автоматическое прекращение действия при пересмотре судом правовой позиции, на которой основан рулинг (ст. 85(1)(b) Закона)	Специальное правовое регулирование не установлено
Процедурные аспекты отзыва	Вступление в силу с даты, указанной в официальном уведомлении, но не ранее дня, следующего за публикацией (ст. 86(3)(b) Закона)	Приобретение юридической силы с момента, определенного в уведомлении, но не ранее дня, следующего за регистрацией в Федеральном реестре законодательства (ст. 358-20(2) Закона)

Представленный сравнительно-правовой анализ темпоральных характеристик публичных рулингов в налоговых системах Южно-Африканской Республики и Австралии позволяет сделать ряд научно обоснованных выводов.

Во-первых, налоговые законодательства обеих юрисдикций обнаруживают значительное сходство в базовых подходах к определению момента вступления в силу и продолжительности действия публичных рулингов, предоставляя налоговым органам существенную дискрецию в этих вопросах, что способствует гибкости налогового администрирования.

Во-вторых, принципиальные различия обнаруживаются в правовом регулировании прекращения действия публичных рулингов при изменении законодательной базы и судебной практики. Южноафриканская модель устанавливает четкий механизм автоматического прекращения действия публичных рулингов в подобных случаях, тогда как австралийское законодательство отдает приоритет преемственности правового регулирования, предусматривая сохранение юридической силы рулингов при условии содержательного тождества старого и нового нормативного положения.

В-третьих, заслуживает внимания различный подход к ретроактивному действию публичных рулингов: австралийская правовая система прямо предусматривает такую возможность, в то время как южноафриканское законодательство не содержит специальных норм по данному вопросу, что может создавать правовую неопределенность.

В-четвертых, процедурные аспекты отзыва публичных рулингов в обеих юрисдикциях характеризуются схожими гарантиями, направленными на обеспечение правовой определенности и предсказуемости, в частности, запретом на придание отзыву обратной силы.

Сравнительный анализ темпоральных аспектов публичных рулингов в ЮАР и Австралии свидетельствует о различных подходах к обеспечению баланса между стабильностью и адаптивностью налоговой системы. Австралийская модель в большей степени ориентирована на обеспечение правовой определенности и защиту законных ожиданий налогоплательщиков, тогда как южноафриканский

подход акцентирует внимание на актуальности официальных интерпретаций налогового законодательства. Данные различия отражают особенности правовых традиций и концепций стабильности налогового права, характерных для рассматриваемых юрисдикций.

Процедуры отзыва и изменения публичных рулингов демонстрируют существенные дифференциации в анализируемых юрисдикциях, что влияет на правовую определенность и стабильность налоговой системы. В ЮАР процедуры отзыва и изменения публичных рулингов регулируются разделами 85 и 86 Закона о налоговом администрировании 2011 года. Статья 85 устанавливает автоматическое прекращение действия публичных рулингов при изменении правовых или фактических обстоятельств: "Несмотря на любое положение об обратном, содержащееся в налоговом законе, 'advance ruling' перестает действовать, если — (а) положение налогового закона, которое было предметом 'advance ruling', отменяется или изменяется таким образом, что это существенно влияет на 'advance ruling', в этом случае 'advance ruling' перестает действовать с даты вступления в силу отмены или изменения; или (b) суд отменяет или изменяет толкование налогового закона, на котором основан 'advance ruling', в этом случае 'advance ruling' перестает действовать с даты вынесения решения, если только — (i) решение не обжалуется; (ii) решение не является специфичным для фактов и общее толкование, на котором был основан 'advance ruling', не затрагивается; или (iii) ссылка на толкование, на котором был основан 'advance ruling', не была obiter dicta"⁵¹². Статья 86 регулирует процедуру активного отзыва или изменения публичных рулингов: "SARS может отозвать или изменить 'advance ruling' в любое время"⁵¹³.

В Австралии процедуры отзыва и изменения публичных рулингов регулируются статьей 358-20 Закона о налоговом администрировании. "Комиссар может, посредством подзаконного акта, отозвать публичный рулинг полностью или частично". Также имеются временные рамки вступления в силу отзыва: "Отзыв

⁵¹² Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. — Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 85. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵¹³ Там же. Ст.86.

вступает в силу с момента, указанного в подзаконном акте. Это время не должно быть раньше дня, следующего за днем регистрации подзаконного акта в Федеральном реестре законодательства в соответствии с Законом о законодательстве 2003 года"⁵¹⁴.

Важной особенностью австралийского регулирования является защита налогоплательщиков, которые начали осуществлять схемы на основе публичных рулингов до их отзыва. "В той степени, в которой публичный рулинг, отличный от косвенного налогового или акцизного рулинга, отозван, он продолжает применяться к схемам, к которым он применялся, которые начали осуществляться до отзыва, но не применяется к схемам, которые начинают осуществляться после отзыва"⁵¹⁵.

Данные положения обеспечивают значительную правовую защиту налогоплательщикам, которые полагаются на публичные рулинги при планировании своей деятельности, поскольку отзыв рулингов не затрагивает схемы, которые уже начали осуществляться.

Компаративный анализ процедур отзыва и изменения публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях выявляет, что в ЮАР и Австралии существует законодательно установленный режим, который обеспечивает баланс между правовой определенностью для налогоплательщиков и необходимостью защиты публичных интересов, с различными акцентами на защиту налогоплательщиков, которые уже начали осуществлять схемы на основе публичных рулингов. Данные дифференциации отражают различные подходы к балансу между правовой определенностью и защитой публичных интересов в налоговой системе. Режим, предусматривающий детальные процедуры отзыва и изменения публичных рулингов и защиту налогоплательщиков, которые полагаются на них, как в Австралии, обеспечивает более высокий уровень правовой определенности и стабильности. Режим, предусматривающий возможность более гибкого отзыва, как

⁵¹⁴ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 358-20. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁵¹⁵ Там же.

в ЮАР, обеспечивает более эффективную защиту публичных интересов и налоговой базы государства.

Публикация публичных рулингов представляет собой важный аспект их правового регулирования, поскольку обеспечивает доступность и транспарентность официальных интерпретаций налогового законодательства для налогоплательщиков. В ЮАР публикация публичных рулингов регулируется статьей 89 Закона о налоговом администрировании 2011 года, который устанавливает: "Должностное лицо SARS должно, посредством подзаконного акта, опубликовать уведомление о принятии публичного рулинга"⁵¹⁶. Данное положение обеспечивает официальное уведомление общественности о выпуске публичных рулингов, что способствует их доступности и транспарентности.

В Австралии публикация публичных рулингов регулируется статьей 358-5 Закона о налоговом администрировании, который устанавливает: "Комиссар должен, посредством подзаконного акта, опубликовать уведомление о принятии публичного рулинга"⁵¹⁷. Аналогично ЮАР, это положение обеспечивает официальное уведомление общественности о выпуске публичных рулингов.

Компаративный анализ публикации публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях демонстрирует, что в ЮАР и Австралии существует законодательно установленный режим, который обеспечивает публикацию публичных рулингов и их доступность для налогоплательщиков. Данные дифференциации отражают различные подходы к балансу между транспарентностью налоговой системы и защитой конфиденциальности налогоплательщиков. Режим, предусматривающий публикацию публичных рулингов, как в ЮАР и Австралии, обеспечивает большую транспарентность и доступность официальных интерпретаций налогового законодательства, что способствует правовой определенности и равному доступу к информации для всех налогоплательщиков.

⁵¹⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 89. URL: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵¹⁷ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. Sec. 358-5. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

Правоприменительная практика публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях отражает различные подходы к их роли в налоговой системе и влияние на взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. В ЮАР правоприменительная практика публичных рулингов характеризуется их активным использованием как инструмента обеспечения правовой определенности и единообразного применения налогового законодательства. Как отмечает Т. Гутуза (T. Gutuza): "Между 2007 и октябрём 2023 года было опубликовано около 394 обязательных частных рулингов и 86 обязательных классовых рулингов"⁵¹⁸. Приведенная статистика свидетельствует о высоком уровне активности системы рулингов в ЮАР и ее значительной роли в налоговой практике, включая и публичные рулинги.

Особенно значимым аспектом правоприменительной практики публичных рулингов в ЮАР является их обязательность для налоговых органов даже в случаях, когда они основаны на неверной интерпретации налогового законодательства. Как демонстрирует судебная практика по делу *KWJ Investments Service (Pty) Ltd (2018)*, южноафриканские суды подтверждают принцип, согласно которому налоговые органы связаны своими рулингами, даже если они впоследствии признают их ошибочными. Как отмечает Гутуза (2023): "Основываясь на этом судебном решении, южноафриканское право учитывает как коммерческую, так и правовую определенность, обеспечивая, что налогоплательщик может следовать практикам и решениям налоговой администрации, даже когда суды не согласны с интерпретацией закона, изложенной в решении налоговой администрации"⁵¹⁹.

В Австралии правоприменительная практика публичных рулингов характеризуется их систематическим использованием как инструмента разъяснения сложных аспектов налогового законодательства и обеспечения единообразного подхода к его применению. Налоговая служба Австралии (АТО) выпускает публичные рулинги по широкому кругу вопросов, от толкования

⁵¹⁸ Gutuza, T. Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective // Journal of Tax Administration. 2023. Vol. 8:1. P. 150.

⁵¹⁹ Gutuza, T. Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective // Journal of Tax Administration. 2023. Vol. 8:1. P. 142.

конкретных законодательных положений до практических рекомендаций по налоговому учету и отчетности.

Особенно значимым аспектом правоприменительной практики публичных рулингов в Австралии является их стабильность и предсказуемость. Законодательное положение о том, что отзыв публичного рулинга не влияет на схемы, которые уже начали осуществляться до отзыва, обеспечивает налогоплательщикам значительную правовую защиту при планировании своей деятельности на основе публичных рулингов.

Компаративный анализ правоприменительной практики публичных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях выявляет, что в ЮАР и Австралии они играют значительную роль в обеспечении правовой определенности и единообразного применения налогового законодательства, с различными акцентами на обязательность для налоговых органов и стабильность для налогоплательщиков. Данные дифференциации отражают различные подходы к роли административной интерпретации в налоговой системе и влиянию на взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками. Системы ЮАР и Австралии, с их формализованными институтами публичных рулингов, обеспечивают более структурированный и предсказуемый подход к административной интерпретации налогового законодательства, что способствует правовой определенности и стабильности налоговой системы.

В результате проведенного сравнительно-правового исследования института публичных рулингов в налоговых системах Индии, ЮАР и Австралии представляется возможным сформулировать ряд научно-обоснованных выводов. Во-первых, формализованная система публичных рулингов, существующая в ЮАР и Австралии, обеспечивает значительно более высокий уровень правовой определенности и предсказуемости налоговой системы по сравнению с системой, где публичные рулинги отсутствуют, как в Индии. Законодательное установление правового статуса, процедур издания, действия и отзыва публичных рулингов создает стабильную и предсказуемую среду для налогоплательщиков, что способствует повышению налогового комплаенса и снижению налоговых споров.

Представляется обоснованным утверждение о том, что данный аспект имеет существенное значение для устойчивого функционирования налоговой системы в целом.

Во-вторых, ключевым аспектом эффективной системы публичных рулингов является их обязательность для налоговых органов и правовая защита налогоплательщиков, полагающихся на них. Режим, установленный в ЮАР и Австралии, предусматривающий обязательность публичных рулингов для налоговых органов даже в случаях, когда они основаны на неверной интерпретации налогового законодательства, обеспечивает высокий уровень правовой определенности и защиты интересов налогоплательщиков. Данное положение представляется особенно значимым в контексте усложнения налогового законодательства и усиления глобальной налоговой конкуренции, когда налогоплательщики испытывают потребность в стабильных и предсказуемых правилах для планирования своей деятельности.

Таким образом, компаративное исследование института публичных рулингов в различных налоговых системах не только обогащает теоретическое понимание механизмов обеспечения правовой определенности в налоговых правоотношениях, но и имеет существенную практическую ценность для совершенствования налоговых систем и повышения их эффективности. Выявленные в процессе настоящего исследования оптимальные практики и подходы могут быть использованы при разработке и совершенствовании налогового законодательства в различных юрисдикциях, с учетом их правовых традиций, уровня развития налоговой системы и специфических потребностей налогоплательщиков.

Проведенное сравнительно-правовое исследование позволяет сделать ряд выводов относительно общих черт и особенностей публичных рулингов в ЮАР и Австралии:

1. Формализованная система публичных рулингов, существующая в ЮАР и Австралии, обеспечивает значительно более высокий уровень правовой определенности и предсказуемости налоговой системы по сравнению с Индией, где такой институт отсутствует. Законодательное закрепление статуса, процедур

издания и отзыва публичных рулингов создает стабильную среду для налогоплательщиков, что способствует повышению налогового комплаенса и снижению налоговых споров. В ЮАР и Австралии существуют специальные законы о налоговом администрировании, содержащие детальные положения о публичных рулингах, в то время как в Индии функционально схожую роль выполняют циркуляры и уведомления без формального нормативного закрепления их статуса. Это системное различие принципиально влияет на эффективность налогового администрирования и уровень доверия налогоплательщиков к административной интерпретации налогового законодательства.

2. Ключевым аспектом эффективной системы публичных рулингов является их обязательность для налоговых органов и правовая защита налогоплательщиков. Режимы ЮАР и Австралии предусматривают обязательность публичных рулингов для налоговых органов даже в случаях, когда они основаны на неверной интерпретации налогового законодательства, что обеспечивает высокий уровень защиты интересов налогоплательщиков в условиях усложнения налогового законодательства. Это подтверждается судебной практикой, например, в деле *KWJ Investments Service (Pty) Ltd (2018)* в ЮАР, где суд подтвердил принцип, согласно которому налоговые органы связаны своими рулингами, даже если они впоследствии признаны ошибочными. В Австралии защита налогоплательщиков дополнительно усилена положением о том, что отзыв публичного рулинга не влияет на схемы, которые уже начали осуществляться до отзыва, что обеспечивает стабильность правового положения налогоплательщиков при долгосрочном планировании.

3. При схожести общих принципов, налоговые системы ЮАР и Австралии демонстрируют различные подходы к отдельным аспектам регулирования публичных рулингов: в ЮАР акцент делается на объективных параметрах применимости рулингов, тогда как в Австралии важное значение имеет субъективный элемент фактического полагания налогоплательщика на рулинг. Эти различия отражают специфику правовых традиций и подходов к концепции законных ожиданий в налоговом праве указанных государств. Кроме того,

значительные различия наблюдаются в определении предметного охвата рулингов: в ЮАР SARS может принимать публичные рулинги по любому положению налогового закона, в то время как в Австралии статья 357-55 Закона о налоговом администрировании содержит исчерпывающий перечень предметных областей для рулингов. Темпоральные аспекты также демонстрируют различия: австралийская модель в большей степени ориентирована на защиту законных ожиданий налогоплательщиков, тогда как южноафриканский подход акцентирует внимание на актуальности официальных интерпретаций налогового законодательства.

4. Публикация и транспарентность публичных рулингов представляют собой важный элемент их эффективности в обеспечении правовой определенности. В обеих анализируемых юрисдикциях (ЮАР и Австралия) существуют законодательно установленные требования к публикации рулингов, что обеспечивает их доступность и равный доступ к официальным интерпретациям налогового законодательства для всех налогоплательщиков. Такой подход способствует формированию единообразной налоговой практики и снижению информационной асимметрии между различными категориями налогоплательщиков, что особенно важно для создания конкурентной деловой среды.

5. Институт публичных рулингов представляет собой перспективное направление развития современного налогового права, отвечающее задачам повышения уровня правовой определенности, укрепления партнерских отношений между государством и частным сектором, стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства. Опыт ЮАР и Австралии демонстрирует, что формализованная система публичных рулингов с четко определенным правовым статусом, процедурами издания и применения, а также механизмами защиты интересов налогоплательщиков может стать важным фактором совершенствования налоговых систем различных государств, включая и те, где данный институт отсутствует или недостаточно развит, как в Индии.

§ 2.3. Гибридные рулинги: понятие, содержание, перспективы применения

Традиционные формы налоговых рулингов – публичные и частные рулинги – не всегда в полной мере удовлетворяют потребностям правоприменительной практики. Публичные рулинги, будучи обращены к неопределенному кругу лиц, нередко оказываются недостаточно конкретными и не учитывают специфику отдельных хозяйственных ситуаций. Частные рулинги, напротив, максимально адаптированы к индивидуальным обстоятельствам налогоплательщика, однако их закрытый характер препятствует распространению содержащихся в них позиций на других участников оборота, находящихся в аналогичных условиях.

В стремлении найти оптимальный баланс между абстрактностью и казуистичностью налоговых рулингов ряд стран – в частности, ЮАР и Австралия, – прибегли к использованию гибридных форм налоговых рулингов. Речь идет о решениях, которые, с одной стороны, привязаны к конкретной хозяйственной операции и учитывают ее специфику, но с другой, обладают нормативными свойствами и адресованы относительно широкому (хотя и поддающемуся индивидуализации) кругу налогоплательщиков, реализующих эту операцию. Таким образом достигается сочетание определенности, присущей частным рулингам, с обобщенностью и универсальностью, свойственной публичным рулингам.

К гибридным рулингам (hybrid rulings) относятся следующие виды налоговых рулингов: классовые (class rulings) и продуктовые рулинги (product rulings). *Классовые рулинги*⁵²⁰ представляют собой особый вид налоговых рулингов, занимающих промежуточное положение между публичными и частными рулингами. Их сущностной характеристикой является направленность на урегулирование налоговых последствий для группы лиц, объединенных общими признаками, такими как акционеры, члены, бенефициары определенной компании или иные лица, аналогичным образом затрагиваемые применением налогового

⁵²⁰ Parliamentary Joint Committee on Public Accounts and Audit. Rulings // Report of an Inquiry into the Australian Taxation Office. Commonwealth of Australia, 2008. P. 89-110.

закона к предполагаемой сделке. *Продуктовые рулинги* представляют собой разновидность налоговых рулингов, ориентированных на определение налоговых последствий для лиц, участвующих в приобретении или использовании конкретного финансового или инвестиционного продукта. Особенностью данного вида рулингов является их фокусирование не на характеристиках налогоплательщиков, а на параметрах финансовых инструментов или инвестиционных схем.

Появлению гибридных форм налоговых рулингов способствовал ряд факторов. Во-первых, на них существует очевидный запрос со стороны бизнес-сообщества, заинтересованного в получении конкретных и вместе с тем обезличенных гарантий в отношении налоговых последствий типовых операций (особенно в сфере инвестиционной и финансовой деятельности). Во-вторых, в их активном использовании заинтересованы и налоговые администрации, которые рассматривают такие рулинги как способ упорядочения и унификации правоприменительной практики без необходимости обращения к громоздкому механизму подзаконного нормотворчества. Наконец, появлению смешанных типов налоговых рулингов способствовало общее развитие налогового администрирования, которое стало более разнообразным, индивидуализированным и ориентированным на потребности налогоплательщиков.

В связи с отсутствием публичных рулингов в Индии, там также не нашел развития и институт гибридных налоговых рулингов. Индийская система налогового администрирования исторически сформировалась на основе британской правовой традиции, однако в отличие от многих других юрисдикций с общим правом, не восприняла концепцию формально закрепленной на законодательном уровне процедуры издания публичных рулингов, имеющих обязательную силу для налоговых органов. Налоговые органы Индии издают циркуляры, инструкции и руководства, которые выполняют информационную и разъяснительную функцию, но не создают формально-юридической связанности для самих налоговых органов и не могут служить основанием для правовой защиты налогоплательщиков. В отсутствие полноценного института публичных рулингов,

обеспечивающих юридическую определенность для широкого круга налогоплательщиков, в индийской налоговой системе не возникло объективной потребности в разработке промежуточных форм налоговых решений, таких как классовые или продуктовые рулинги. Развитие подобных гибридных форм требует существования базовой системы публичных рулингов, поскольку именно от нее гибридные рулинги заимствуют свойство распространения на неопределенный круг лиц при сохранении привязки к конкретным типам операций или категориям налогоплательщиков. Кроме того, бюрократические особенности индийской системы налогового администрирования, характеризующейся высоким уровнем централизации и формализма, создают дополнительные препятствия для развития гибких инструментов взаимодействия с налогоплательщиками, к которым относятся гибридные рулинги.

Правовой основой в ЮАР для выдачи классовых рулингов выступает Закон о налоговом администрировании (Tax Administration Act) от 2011 года⁵²¹. Базовые положения, касающиеся налоговых рулингов, содержатся в данном законе. Статья 76 устанавливает цель системы налоговых рулингов – содействие ясности, последовательности и определенности в отношении толкования и применения налогового закона путем создания основы для выдачи налоговых рулингов. Статья 75 содержит дефиниции основных понятий, в том числе определение классового рулинга (binding class rulings). Статья 78 устанавливает полномочия Налоговой службы ЮАР (SARS) по выдаче классовых рулингов. Процедурные аспекты выдачи классовых рулингов регламентированы положениями главы 7 Закона о налоговом администрировании⁵²². При этом следует констатировать, что в ЮАР многие процедурные аспекты регулируются на уровне подзаконных актов или оставлены на усмотрение налоговой службы.

В Австралии нормативное закрепление института гибридных налоговых рулингов (class rulings, product rulings) произошло на уровне специального

⁵²¹ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. – 215 p. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵²² Там же. Ст.78.

налогового законодательства, а именно Закона о налоговом администрировании 1953 года⁵²³. Раздел закона устанавливает правила выдачи публичных рулингов, к которым в австралийской системе относятся и гибридные рулинги. Статья 358-5 наделяет Комиссара Австралийского налогового управления (Commissioner of Taxation) правом издавать письменные разъяснения относительно применения налогового законодательства к определенной схеме или продукту⁵²⁴. Особенностью австралийской модели является то, что помимо Комиссара Австралийского налогового управления, право выдачи определенных видов рулингов предоставлено также Управлению по инновациям, науке и промышленности Австралии (Industry Innovation and Science Australia). Данный орган может выдавать публичные и частные рулинги, выражающие его мнение о том, что определенные виды деятельности не являются неприемлемыми видами деятельности для целей применения положений о налоге на прирост капитала к венчурным инвестициям⁵²⁵. Такая институциональная дифференциация позволяет учитывать специфику отдельных секторов экономики, обеспечивая более высокое качество и обоснованность налоговых рулингов.

Сравнительный анализ нормативно-правовой базы гибридных рулингов в ЮАР и Австралии позволяет сделать вывод о более высокой степени формализации и детализации регулирования в Австралии. Австралийское законодательство содержит более подробные положения о процедуре выдачи, форме, содержании и юридической силе гибридных рулингов. В ЮАР многие процедурные аспекты регулируются на уровне подзаконных актов или оставлены на усмотрение налоговой службы. Это различие может быть объяснено тем, что в Австралии институт гибридных рулингов имеет более длительную историю и получил более широкое распространение в практике налогового администрирования.

⁵²³ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁵²⁴ Там же. Ст.358-5.

⁵²⁵ Там же. Ст.362-5.

Дефиниции и сущностные характеристики гибридных рулингов в ЮАР и Австралии имеют как сходства, так и различия, что отражает особенности концептуальных подходов к данному институту в рассматриваемых юрисдикциях. В законодательстве ЮАР классовый рулинг (binding class ruling) определяется как “письменное заявление (statement), выпущенное SARS в отношении применения налогового законодательства к предполагаемой сделке или сделкам, осуществляемым определенной категорией (классом) налогоплательщиков. При этом под "классом" понимаются: а) акционеры, члены, бенефициары в отношении компании, ассоциации, пенсионного фонда, траста; или б) группа лиц, которые могут быть несвязанными между собой, но аналогичным образом затрагиваются применением налогового закона к предполагаемой сделке и согласны быть представленными заявителем”⁵²⁶. В налоговой системе Южно-Африканской Республики существует два основных типа классовых рулингов: обязательные классовые рулинги (Binding Class Rulings, BCRs) и классовые рулинги по налогу на добавленную стоимость (Value-Added Tax Class Rulings, VCRs)⁵²⁷.

Binding Class Rulings (BCRs) представляют собой уникальный правовой инструмент налогового администрирования, регулирующий широкий спектр налоговых отношений. Анализ документов SARS позволил выделить следующие основные категории BCRs:

- *Рулинги по корпоративным операциям* (BCR 074-077): налоговые последствия иностранных инвестиционных схем; урегулирование пенсионных и медицинских льгот; налоговые аспекты распределения акций компаниями.
- *Рулинги по инвестиционным схемам* (BCR 078-081): налоговые последствия опционных программ для сотрудников; специальные налоговые режимы для иностранных пенсионных трастов; регулирование гибридных долевого инструментов.

⁵²⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2025. Sec.75 – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵²⁷ *Binding Class Rulings* // South African Revenue Service: [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/> (дата обращения: 10.04.2025).

- *Специализированные налоговые рулинги* (BCR 082-092): вычеты по страховым премиям; налогообложение товариществ в энергетическом секторе; программы поощрения сотрудников; корпоративные реструктуризации⁵²⁸.

Параллельно с BCRs функционируют Классовые рулинги по НДС (Value-Added Tax Class Rulings, VCRs), специализирующиеся исключительно на вопросах налогообложения НДС. Эти рулинги имеют идентичную правовую природу и также обязательны для налоговых органов в отношении определенного класса налогоплательщиков⁵²⁹.

В австралийском законодательстве выделяются две ключевые разновидности гибридных рулингов: *классовые рулинги*⁵³⁰ (class rulings) – решения Комиссара по вопросам налогообложения операций, осуществляемых определенной группой налогоплательщиков, объединенных сходными характеристиками, существенными для целей применения налогового законодательства⁵³¹ (статья 358-20 Закона о налоговом администрировании). Классовые рулинги представляют собой механизм, позволяющий обеспечить налоговую определенность для группы налогоплательщиков, находящихся в схожей ситуации, без необходимости каждому из них запрашивать индивидуальный частный рулинг; и *продуктовые рулинги*⁵³² (product rulings) – письменные разъяснения Комиссара Австралийского налогового управления относительно применения налогового законодательства к определенной схеме или продукту, выпускаемые по запросу эмитента или промоутера такой схемы или продукта⁵³³ (статья 358-5 Закона о налоговом

⁵²⁸ Там же.

⁵²⁹ *Binding Class Rulings* // South African Revenue Service: [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/value-added-tax-class-rulings/> (дата обращения: 10.04.2025).

⁵³⁰ Были внедрены в 2001 году.

⁵³¹ В отчете Генерального инспектора по налогообложению Австралии А. Норузи определяет классовые рулинги (class rulings) как один из видов публичных обязательных рулингов, издаваемых Комиссаром в соответствии с Разделом 358 Приложения 1 к Закону о налоговом администрировании 1953 года. Классовые рулинги «выдаются в ответ на запрос организации, желающей получить консультацию о применении соответствующих положений налогового законодательства к нескольким налогоплательщикам в отношении определенной схемы (кроме инвестиционного или финансового продукта, для которого может быть выдан рулинг о продукте)». Inspector-General of Taxation. Review into the Australian Taxation Office's administration of class rulings. Report to the Assistant Treasurer, September 2011. P.2.

⁵³² Были внедрены в 1998 году.

⁵³³ Продуктовые рулинги (product rulings) отличаются тем, что предназначены для инвестиционных или финансовых продуктов: «Когда предмет предлагаемого рулинга является инвестиционный или финансовый продукт, вместо классового рулинга может быть выдан продуктовый рулинг». Inspector-General of Taxation. Review into the Australian Taxation Office's administration of class rulings. Report to the Assistant Treasurer, September 2011. P.3.

администрировании). Австралийский подход отличается более четкой дифференциацией гибридных рулингов на продуктовые и классовые, что отражает стремление адаптировать механизмы налогового администрирования к специфике разных сегментов экономики и категорий налогоплательщиков. В то же время в обеих юрисдикциях существенной характеристикой гибридных рулингов является их направленность на урегулирование налоговых последствий для определенной группы лиц, находящихся в сходной ситуации.

Форма и содержание. В ЮАР классовый рулинг представляет собой письменный документ, подписанный старшим должностным лицом SARS. Форма и содержание классового рулинга регламентированы статьей 78 Закона о налоговом администрировании⁵³⁴. Согласно данной статье, классовый рулинг должен содержать следующие элементы: заявление, идентифицирующее его как классовый рулинг; имя, налоговый идентификационный номер и почтовый адрес заявителя; список или описание затронутых членов класса; соответствующие законодательные положения или правовые вопросы; описание предполагаемой сделки; любые допущения или условия, связанные с действительностью рулинга; конкретное принятое решение; период, в течение которого рулинг является действительным. Особенностью формальных требований к классовым рулингам в ЮАР является необходимость их подписания старшим должностным лицом SARS, что подчеркивает значимость данного документа и обеспечивает определенный уровень ответственности за его содержание.

В Австралии гибридные рулинги также представляют собой письменные документы, издаваемые Комиссаром Австралийского налогового управления или Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии. Продуктовым рулингам присваивается номер с префиксом 'PR', а классовым рулингам – с префиксом 'CR'. Согласно Руководству PR 2007/71⁵³⁵, продуктовый рулинг должен

⁵³⁴ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.78. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵³⁵ *Product Ruling* PR 2007/71 The Product Rulings system [Electronic resource] // ATO Legal Database. 2007. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR200771/NAT/ATO/00001> (accessed: 15.04.2025).

включать описание схемы, к которой он применяется, а также мнение Комиссара относительно применения соответствующих положений налогового законодательства к данной схеме. Кроме того, рюлинг должен содержать указание на то, что он является публичным рюлингом, и определять класс лиц, к которым он применяется. Как указано в Руководстве CR 2001/1⁵³⁶, классовый рюлинг выдается в ответ на запрос лица, желающего получить консультацию о применении соответствующих положений налогового законодательства к определенному классу лиц в связи с конкретной схемой. Целью классового рюлинга является обеспечение определенности для участников и устранение необходимости для отдельных участников запрашивать частные рюлинги.

Общим для обеих юрисдикций является требование о наличии в тексте рюлинга четкого указания на то, что данный документ является публичным или классовым рюлингом соответственно. Это требование направлено на обеспечение правовой определенности и предотвращение возможных споров о правовой природе документа. Существенным отличием является то, что в Австралии форма рюлинга в большей степени стандартизирована и формализована. Согласно статье 358-5(3) Закона о налоговом администрировании, публичный рюлинг (к которым относятся и гибридные рюлинги) должен быть опубликован и должен содержать указание на то, что это публичный рюлинг. В отношении рюлингов, выдаваемых Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии, статья 362-5(1) Закона устанавливает дополнительное требование о том, что такой рюлинг может быть выдан только в случае, если орган удовлетворен тем, что деятельность, включенная в указанный класс деятельности, не является неприемлемой для целей применения положений о налоге на прирост капитала к венчурным инвестициям.

Содержательный анализ классовых рюлингов Австралийского налогового управления позволяет определить их юридическую природу и значение в налоговой

⁵³⁶ *Class Ruling CR 2001/1 Class Rulings system* [Electronic resource] // ATO Legal Database. 2007. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=CLR/CR20011/NAT/ATO/00001&PiT=20130911000001> (дата обращения: 15.04.2025).

системе Австралии. Исследование документов CR 2025/7⁵³⁷, CR 2025/8⁵³⁸, CR 2025/6⁵³⁹ и CR 2025/11⁵⁴⁰ выявляет ряд существенных правовых характеристик данного института.

Классовые рулинги относятся к публичным рулингам АТО, издаваемые на основании Закона о налоговом администрировании 1953 года⁵⁴¹. Данный статус прямо указан в преамбуле каждого документа: "Настоящее издание является публичным рулингом для целей Закона о налоговой администрации 1953 года"⁵⁴². Это свидетельствует о том, что классовые рулинги имеют нормативное основание и являются частью системы административно-правового регулирования налоговых отношений.

Юридическая сила классовых рулингов определяется формулой, повторяющейся во всех изученных документах: "В случае если настоящий Рулинг применяется к Вам, и Вы надлежащим образом руководствуетесь им, мы будем применять законодательство к Вам в порядке, установленном в данном Рулинге. То есть, Вы не будете обязаны уплачивать дополнительные налоги, штрафы или проценты в отношении вопросов, охватываемых настоящим Рулингом"⁵⁴³. Эта формулировка устанавливает обязательность решений для налогового органа при взаимодействии с налогоплательщиками, отвечающими критериям применения

⁵³⁷ *Class Ruling* CR 2025/7 QANTM Intellectual Property Limited - scheme of arrangement and special dividend [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=8&docid=CLR%2FCR20257%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stypе=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵³⁸ *Class Ruling* CR 2025/8 ConocoPhillips Australia Operations Pty Ltd – employee share scheme – Contributory Plan [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=7&docid=CLR%2FCR20258%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stypе=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵³⁹ *Class Ruling* CR 2025/6 Fleetsu Pty Ltd - Fleetsu Vehicle Logbook System for car logbook and odometer records [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=9&docid=CLR%2FCR20256%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stypе=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁰ *Class Ruling* CR 2025/11 Anteris Technologies Ltd - employee share scheme - treatment of options under scheme of arrangement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: [https://www.ato.gov.au/\[proper-url-path-for-CR-2025-11\]](https://www.ato.gov.au/[proper-url-path-for-CR-2025-11]) (accessed: 15.04.2025).

⁵⁴¹ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁵⁴² См. *Class Rulings*: CR 2025/7, CR 2025/8, CR 2025/6 и CR 2025/11

⁵⁴³ Там же.

рулинга. Таким образом, хотя рулинги формально не изменяют законодательство, они создают юридически значимые гарантии для налогоплательщиков.

Фактическое содержание классовых рулингов характеризуется высокой степенью конкретизации налоговых последствий определенных сделок или операций. Так, CR 2025/7⁵⁴⁴ содержит решение о налоговых последствиях специальных дивидендов и схемы договоренностей QANTM Intellectual Property Limited, детально определяя статус дивидендов, наличие налоговых франкировочных кредитов и применение правил о налоге на прирост капитала. CR 2025/8⁵⁴⁵ устанавливает налоговый режим для опционов, предоставленных в рамках программы долевого участия ConocoPhillips Australia Operations Pty Ltd, определяя момент налогообложения и порядок учета налоговой базы.

Документальное оформление классовых рулингов демонстрирует их административно-правовой характер. Каждый рюлинг подписан Комиссаром по налогообложению (Commissioner of Taxation) с указанием даты принятия решения. Наличие подписи высшего должностного лица налогового органа придает документам официальный характер и подтверждает их статус актов применения права.

Временные ограничения действия классовых рулингов также свидетельствуют об их юридическом характере. Например, CR 2025/6⁵⁴⁶ применяется с 1 апреля 2021 года по 31 марта 2028 года, а CR 2025/11⁵⁴⁷ – с 1 июля

⁵⁴⁴ *Class Ruling* CR 2025/7 QANTM Intellectual Property Limited - scheme of arrangement and special dividend [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=8&docid=CLR%2FCR20257%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&sttype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁵ *Class Ruling* CR 2025/8 ConocoPhillips Australia Operations Pty Ltd – employee share scheme – Contributory Plan [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=7&docid=CLR%2FCR20258%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&sttype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁶ *Class Ruling* CR 2025/6 Fleetsu Pty Ltd - Fleetsu Vehicle Logbook System for car logbook and odometer records [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=9&docid=CLR%2FCR20256%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&sttype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁷ *Class Ruling* CR 2025/11 Anteris Technologies Ltd - employee share scheme - treatment of options under scheme of arrangement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: [https://www.ato.gov.au/\[proper-url-path-for-CR-2025-11\]](https://www.ato.gov.au/[proper-url-path-for-CR-2025-11]) (дата обращения: 15.04.2025).

2024 года по 30 июня 2025 года. Такие ограничения отражают признание изменчивости налогового законодательства и обеспечивают правовую определенность для налогоплательщиков в конкретный налоговый период.

Анализ субъектно-объектной направленности классовых рulinгов указывает на их обобщенный характер. В отличие от индивидуальных налоговых решений, они адресованы не конкретным налогоплательщикам, а категориям лиц, определенным по объективным критериям. Например, CR 2025/7⁵⁴⁸ применяется к лицам, владевшим акциями QANTM на определенные даты, держащим акции на капитальном счете и являющимся либо резидентами Австралии, либо нерезидентами без постоянного представительства в Австралии.

Содержательная структура классовых рulinгов включает разделы, непосредственно устанавливающие правовые последствия описанных ситуаций. Так, раздел "Ruling" документа CR 2025/11 содержит четкие утверждения: "Ваши опционы Anteris были ESS-интересами, приобретенными по схеме долевого участия сотрудников", "Реструктуризация удовлетворяла условиям подраздела 83A-130(1)", "Замена ваших опционов Anteris на опционы Anteris US в рамках Реструктуризации не вызвала отсроченной налоговой точки ESS"⁵⁴⁹. Подобные категоричные формулировки подтверждают, что классовые рulinги содержат окончательные решения налогового органа по вопросам толкования и применения налогового законодательства.

Анализ содержания классовых рulinгов позволяет сделать вывод об их двойственной правовой природе. С одной стороны, они являются актами

⁵⁴⁷ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

⁵⁴⁸ *Class Ruling* CR 2025/7 QANTM Intellectual Property Limited - scheme of arrangement and special dividend [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=8&docid=CLR%2FCR20257%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁹ *Class Ruling* CR 2025/11 Anteris Technologies Ltd - employee share scheme - treatment of options under scheme of arrangement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: [https://www.ato.gov.au/\[proper-url-path-for-CR-2025-11\]](https://www.ato.gov.au/[proper-url-path-for-CR-2025-11]) (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁴⁹ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

толкования действующего налогового законодательства, разъясняющими его применение к типовым ситуациям. С другой стороны, они представляют собой юридически значимые решения налогового органа, создающие правовые гарантии для налогоплательщиков и ограничивающие административное усмотрение. Классовые рулинги в налоговой системе Австралии выступают важным инструментом обеспечения правовой определенности и предсказуемости налогообложения, способствуя эффективному взаимодействию между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В рамках настоящего исследования автором был осуществлен комплексный анализ формы и содержания продуктовых рулингов в налоговой системе Австралии. В качестве эмпирической базы исследования выступили следующие продуктовые рулинги, изданные Австралийским налоговым управлением в период 2024-2025 годов: PR 2024/20⁵⁵⁰, PR 2025/1⁵⁵¹, PR 2025/2⁵⁵² и PR 2025/3⁵⁵³. Выбор указанных документов обусловлен их репрезентативностью для различных секторов экономики, что позволило провести всестороннее исследование правового инструментария в данной сфере.

Продуктовые рулинги в налоговой системе Австралии представляют собой особый вид юридических документов, обладающих специфической формой и содержанием. Данные документы выпускаются Австралийским налоговым управлением и имеют статус официальных публичных заключений согласно Закону о налоговом администрировании 1953 года. В преамбуле документов содержатся стандартные формулировки о юридическом статусе и обязательности рулингов, аналогичные тем, что используются в классовых рулингах. Эти положения

⁵⁵⁰ *Product Ruling* PR 2024/20 ING Bank (Australia) Limited - Orange Everyday Round Up to Charity [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR202420/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵¹ *Product Ruling* PR 2025/1 C2 Gateway Deferred Purchase Agreement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20251/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵² *Product Ruling* PR 2025/2 Yolla Producers Co-operative Society Ltd - Yolla Co-Op Prepayment Program [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20252/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵³ *Product Ruling* PR 2025/3 RL360 Insurance Company Limited - Personal Investment Management Service [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20253/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

устанавливают правовую защиту для налогоплательщиков, которые действуют в соответствии с выводами рулинга.

Каждый продуктовый рулинг содержит раздел "О чем данный Рулинг" ("What this Ruling is about"), который включает краткое описание рассматриваемого коммерческого продукта или схемы и указывает на налоговые последствия, которые будут проанализированы. Например, в PR 2024/20 этот раздел информирует: "Настоящий Рулинг устанавливает налоговые последствия в отношении подоходного налога для физических лиц, владеющих банковским счетом ING Bank и активирующих функцию Round Up to Charity"⁵⁵⁴. В PR 2025/3 данный раздел сформулирован иначе: "Настоящий Рулинг устанавливает налоговые последствия для организаций в связи с Персональной услугой управления инвестициями, выпущенной RL360 Insurance Company Limited"⁵⁵⁵.

Особое внимание в продуктовых рулингах уделяется точному определению круга лиц, к которым применимы содержащиеся в них выводы. Для этого предусмотрен специальный раздел "К кому применяется данный Рулинг" ("Who this Ruling applies to"), где детально описываются критерии, которым должен соответствовать налогоплательщик. Так, в PR 2025/2 указано: "Настоящий Рулинг применяется к вам, если вы: являетесь организацией, принятой для участия в схеме в качестве Клиента не ранее 12 марта 2025 года и не позднее 30 июня 2027 года; используете Сельскохозяйственные Продукты, приобретенные по Программе, в ходе ведения бизнеса с целью получения налогооблагаемого дохода; являетесь субъектом малого бизнеса в соответствии с определением в законе"⁵⁵⁶.

⁵⁵⁴ *Product Ruling* PR 2024/20 ING Bank (Australia) Limited - Orange Everyday Round Up to Charity [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR202420/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵⁴ *Product Ruling* PR 2025/1 C2 Gateway Deferred Purchase Agreement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20251/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵⁵ *Product Ruling* PR 2025/3 RL360 Insurance Company Limited - Personal Investment Management Service [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20253/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵⁶ *Product Ruling* PR 2025/2 Yolla Producers Co-operative Society Ltd - Yolla Co-Op Prepayment Program [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20252/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

Центральной частью продуктового рулинга является раздел "Решение" ("Ruling"), содержащий конкретные налоговые выводы, сформулированные в виде утверждений. В PR 2024/20 данный раздел содержит важное заключение: "Суммы, переведенные с использованием функции Round Up to Charity, являются вычитаемыми пожертвованиями согласно разделу 30-15, если общая сумма, переведенная в течение налогового года, составляет 2 доллара или более"⁵⁵⁷. В PR 2025/1 содержится следующий налоговый вывод: "Любые Купоны, полученные по DPA, будут включены в чистый доход Трастового фонда Инвестора, учрежденного согласно Акту доверительного управления"⁵⁵⁸.

Важнейшим компонентом продуктового рулинга является раздел "Схема" ("Scheme"), в котором детально описывается механизм работы коммерческого продукта. Например, в PR 2025/3 этот раздел содержит подробное описание инвестиционного продукта: "План является инвестиционно-связанным полисом страхования жизни, который состоит из отдельных сегментов. Количество Сегментов Плана может быть от 1 до 999 по усмотрению Владельца"⁵⁵⁹. В PR 2024/20 описывается благотворительная схема: "Если активирована Владельцами Счетов, функция позволяет автоматически округлять все соответствующие транзакции и переводить сумму округления в благотворительный фонд"⁵⁶⁰.

Продуктовые рулинги также содержат раздел "Допущения" ("Assumptions"), в котором перечисляются предположения, на основании которых налоговое управление делает свои выводы. Среди типичных допущений указываются: "Владелец является резидентом Австралии для целей налогообложения" и

⁵⁵⁷ *Product Ruling* PR 2024/20 ING Bank (Australia) Limited - Orange Everyday Round Up to Charity [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR202420/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵⁸ *Product Ruling* PR 2025/1 C2 Gateway Deferred Purchase Agreement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20251/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁵⁹ *Product Ruling* PR 2025/3 RL360 Insurance Company Limited - Personal Investment Management Service [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20253/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁶⁰ *Product Ruling* PR 2024/20 ING Bank (Australia) Limited - Orange Everyday Round Up to Charity [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR202420/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

"Владелец не является трейдером финансовых инструментов или ценных бумаг и не рассматривается для целей налогообложения как торгующий этими активами"⁵⁶¹.

Завершается основная часть продуктового рулинга приложением "Объяснение" ("Appendix – Explanation"), которое содержит правовое обоснование сделанных выводов. В PR 2025/2 данный раздел содержит подробный анализ законодательства: "Убыток или расход вычитается согласно закону, если его существенной характеристикой является то, что он обязательно понесен при ведении бизнеса с целью получения налогооблагаемого дохода"⁵⁶².

Существенной особенностью продуктовых рулингов является наличие оговорки об отсутствии гарантий коммерческой успешности ("No guarantee of commercial success"). Данная оговорка идентична во всех исследованных рулингах и гласит: "Комиссар не санкционирует и не гарантирует данный продукт. Более того, Комиссар не дает никаких заверений относительно коммерческой жизнеспособности продукта"⁵⁶³.

Продуктовые рулинги также содержат указание на временные рамки их действия ("Date of effect"). Временные ограничения обеспечивают актуальность выводов и соответствие их действующему законодательству на конкретный период.

Сравнительный анализ продуктовых и классовых рулингов позволяет выявить как сходства, так и различия между этими правовыми инструментами. К общим чертам относится их статус публичных рулингов, издаваемых на основании Закона о налоговом администрировании 1953 года, что подтверждается идентичными формулировками в преамбулах документов. Оба типа рулингов создают юридически значимые гарантии для налогоплательщиков, ограничивая административное усмотрение налогового органа.

Однако между продуктовыми и классовыми рулингами имеются существенные различия. Продуктовые рулинги ориентированы на конкретные

⁵⁶¹ PR 2024/20, PR 2025/1, PR 2025/2 и PR 2025/3

⁵⁶² *Product Ruling* PR 2025/2 Yolla Producers Co-operative Society Ltd - Yolla Co-Op Prepayment Program [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20252/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

⁵⁶³ PR 2024/20, PR 2025/1, PR 2025/2 и PR 2025/3

коммерческие продукты или схемы и предназначены для определения налоговых последствий участия в них. Классовые рулинги, как следует из проанализированного материала, направлены на определение налоговых последствий для определенных классов налогоплательщиков в связи с конкретными операциями, такими как реструктуризация опционов, специальные дивиденды или программы долевого участия.

Структура продуктовых рулингов более детализирована и включает такие обязательные элементы, как "Схема" ("Scheme") и "Допущения" ("Assumptions"), которые не являются обязательными для классовых рулингов. Продуктовые рулинги также содержат специфические оговорки об отсутствии гарантий коммерческой успешности продукта, что не характерно для классовых рулингов.

Таким образом, анализ структуры и содержания продуктовых рулингов в сравнении с классовыми рулингами позволяет сделать вывод о том, что они представляют собой различные, но взаимодополняющие инструменты в системе налогового администрирования Австралии. Продуктовые рулинги ориентированы на обеспечение налоговой определенности в отношении конкретных коммерческих продуктов и схем, в то время как классовые рулинги предназначены для установления налоговых последствий определенных операций для целых категорий налогоплательщиков. Оба типа рулингов способствуют повышению правовой определенности в налоговой сфере, но применяются в различных контекстах и имеют свои особенности структуры и содержания. Эта дифференциация правовых инструментов отражает стремление австралийской налоговой системы к созданию гибкого и эффективного механизма обеспечения налоговой определенности с учетом разнообразия экономических отношений и категорий налогоплательщиков.

Юридическая сила. В Южно-Африканской Республике обязательность классовых рулингов для налоговых органов имеет четкое нормативное регулирование. Согласно статье 82 Закона о налоговом администрировании, если налогоплательщик подпадает под определение класса, приведенное в рулинге, и осуществляет сделки в соответствии с содержанием рулинга, то налоговые органы

обязаны применять зафиксированную в рулинге трактовку налогового законодательства⁵⁶⁴.

Действие классовых рулингов строго ограничено кругом налогоплательщиков, фактически обладающих признаками соответствующего класса. Как отмечается в преамбуле типового рулинга, документ является "обязательным между SARS и заявителем, со-заявителями и членами класса"⁵⁶⁵. Этот принцип подчеркивает адресный характер налогового разъяснения.

Принципиальная особенность классовых рулингов заключается в их временной ограниченности. Анализ документов SARS показывает, что срок действия рулингов варьируется от одного до семи лет. Например, рулинг BCR 076 действителен один год⁵⁶⁶, в то время как рулинг BCR 089 имеет срок действия семь лет⁵⁶⁷.

Важное ограничение содержится в статье 82(4) Закона о налоговом администрировании: классовые рулинги не могут цитироваться в судебных разбирательствах, кроме случаев с участием членов соответствующего класса. Это ограничение отражает специфический характер классовых рулингов как инструмента, направленного на урегулирование налоговых последствий для определенной группы лиц, а не на установление общеобязательных правил толкования налогового законодательства⁵⁶⁸.

Структура и содержание рулингов свидетельствуют об их административно-интерпретационной природе. Они: не являются нормативными правовыми актами; представляют официальное толкование налогового законодательства; имеют

⁵⁶⁴ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.82. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025)..

⁵⁶⁵ *Binding Class Ruling*: BCR 074 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

⁵⁶⁶ *Binding Class Ruling*: BCR 076 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

⁵⁶⁷ *Binding Class Ruling*: BCR 089 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

⁵⁶⁸ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec.82. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

обязательную силу для налоговых органов в отношении конкретного класса налогоплательщиков.

Сфера применения рулингов строго ограничена и распространяется исключительно на: описанные в документе налоговые ситуации; конкретный класс налогоплательщиков; определенный временной период. Правоприменительное значение рулингов заключается в нескольких ключевых функциях: снижение налоговой неопределенности; унификация налогового толкования; предоставление официальной позиции налоговых органов; при этом существуют важные ограничения: рулинги не могут противоречить налоговому законодательству; не создают новых налоговых норм; не имеют обратной силы за пределами указанного срока.

Таким образом, классовые рулинги SARS выступают уникальным инструментом налогового администрирования, обеспечивающим правовую определенность и единообразие применения налогового законодательства для специфических категорий налогоплательщиков.

В Австралии юридическая сила и значение гибридных рулингов определяются статьей 357-60 Закона о налоговом администрировании. Согласно данной норме, рулинг связывает Комиссара в отношении налогоплательщика, если рулинг применяется к этому налогоплательщику и последний полагается на рулинг, действуя (или воздерживаясь от действий) в соответствии с ним. Налогоплательщики вправе полагаться на действующие рулинги при исчислении своих налоговых обязательств. Следование рулингу освобождает от негативных последствий в виде пеней и штрафов, даже если впоследствии позиция АТО будет пересмотрена (при условии добросовестности налогоплательщика). Аналогичные положения установлены и в отношении рулингов, выдаваемых Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии. Согласно статье 362-65 Закона о налоговом администрировании, такие рулинги связывают Комиссара и Управление по инновациям, науке и промышленности Австралии в отношении налогоплательщика, если рулинг применяется к этому налогоплательщику и последний полагается на рулинг, действуя в соответствии с ним.

Важной особенностью австралийской модели является наличие механизма ответственности промоутеров за нарушение условий продуктовых рулингов. Закон о налоговом администрировании устанавливает гражданско-правовые санкции за осуществление деятельности, результатом которой является реализация схемы, которая продвигалась на основе соответствия продуктовому рулингу, способом, существенно отличающимся от описанного в продуктовом рулинге⁵⁶⁹. Закон разъясняет, что схема не будет считаться реализованной способом, существенно отличающимся от описанного в продуктовом рулинге, если налоговый результат для участников схемы является таким же, как описано в рулинге. Однако для схем лесного управления инвестициями предусмотрены особые требования. Если Федеральный суд Австралии установит, что лицо нарушило эти требования, суд может обязать это лицо выплатить гражданско-правовой штраф в пользу Содружества. Данный механизм не имеет аналогов в южноафриканском законодательстве и служит дополнительной гарантией соблюдения условий продуктовых рулингов, что способствует повышению уровня правовой определенности для участников схем.

Процедура отзыва и изменения гибридных рулингов. В ЮАР согласно статье 86 Закона о налоговом администрировании, SARS может отозвать или изменить классовый рулинг в любое время. При этом SARS должна сначала предоставить заявителю уведомление о предполагаемом отзыве или изменении и разумную возможность представить возражения. SARS должна указать дату, с которой решение об отзыве или изменении вступает в силу, при этом эта дата не может быть раньше даты доставки решения заявителю. В определенных случаях SARS может отозвать или изменить классовый рулинг ретроспективно. Это возможно, если рулинг был выдан ошибочно и: заявитель или член класса еще не приступил к предполагаемой сделке или еще не понес значительных затрат в отношении сделки; лицо, отличное от заявителя или члена класса, понесет значительный налоговый

⁵⁶⁹ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 290-50. [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

ущерб, если рулинг не будет отозван или изменен ретроспективно, а заявитель понесет сравнительно меньший ущерб; действие рулинга существенно подорвет налоговую базу ЮАР и отзыв или изменение рулинга ретроспективно отвечает общественным интересам.

В Австралии Комиссар имеет право отозвать публичный рулинг, в том числе гибридный, полностью или в определенной части⁵⁷⁰. Отзыв осуществляется путем издания инструмента, который регистрируется в Федеральном реестре законодательства. Отзыв вступает в силу со времени, указанного в инструменте, но не ранее дня, следующего за днем регистрации инструмента. Отзыванный публичный рулинг продолжает применяться к схемам, которые начали осуществляться до отзыва, но не применяется к схемам, которые начинают осуществляться после отзыва. Аналогичные правила установлены и в отношении рулингов, выдаваемых Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии. Данный орган обязан отозвать публичный рулинг, если он более не удовлетворен в отношении вопроса, по которому был обязан быть удовлетворен при выдаче рулинга, или если рулинг противоречит решению суда⁵⁷¹.

Сравнительный анализ процедур отзыва и изменения гибридных рулингов позволяет выделить как общие черты, так и существенные различия. В обеих юрисдикциях налоговые органы обладают полномочиями по отзыву или изменению гибридных рулингов, однако в ЮАР процедура включает обязательное уведомление заявителя и предоставление ему возможности представить возражения, что отражает более выраженную ориентацию на защиту интересов заявителя. В Австралии процедура носит более формализованный характер и связана с регистрацией соответствующего инструмента в Федеральном реестре законодательства, что обеспечивает большую публичность и предсказуемость процесса. В обеих странах предусмотрена защита налогоплательщиков, которые

⁵⁷⁰ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 - 20. [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (accessed: 12.03.2025).

⁵⁷¹ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 358 - 20. [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (accessed: 12.03.2025).

начали осуществлять схему до отзыва рюлинга, что отражает стремление к обеспечению стабильности и предсказуемости налоговых последствий. Однако в ЮАР, в отличие от Австралии, существует возможность ретроспективного отзыва рюлинга при наличии определенных обстоятельств, что может рассматриваться как дополнительный механизм защиты публичных интересов.

Темпоральные характеристики гибридных рюлингов в ЮАР и Австралии имеют существенные различия. В ЮАР отсутствует законодательно установленный максимальный срок действия классовых рюлингов. Классовый рюлинг должен содержать указание на период, в течение которого он является действительным, однако конкретные временные рамки законом не определены⁵⁷². Вопрос о периоде применения рюлинга решается SARS самостоятельно с учетом характера рассматриваемых операций и иных факторов. В обязательных классовых налоговых рюлингах прослеживается ряд значимых темпоральных характеристик. Документы имеют хронологическую структуру, охватывая различные периоды⁵⁷³, что обеспечивает возможность наблюдать эволюцию налоговых интерпретаций. Важной особенностью является четкая периодизация с указанием даты выпуска и срока действия классовых налоговых рюлингов⁵⁷⁴. В материалах четко определены моменты вступления правил в силу⁵⁷⁵, даты начала применения налоговых последствий⁵⁷⁶ и периоды будущего действия классовых налоговых рюлингов⁵⁷⁷.

⁵⁷² Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 78. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵⁷³ *Binding Class Ruling*: BCR 074 от 25 августа 2020 г. // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

⁵⁷⁴ *Binding Class Ruling*: BCR 076 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Данный обязательный классовый рюлинг действителен на период одного года с даты вступления в силу постановления"; *Binding Class Ruling*: BCR 089 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Данный обязательный классовый рюлинг действителен на период семи лет".

⁵⁷⁵ *Binding Class Ruling*: BCR 077 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Данный обязательный классовый рюлинг действителен на период трех лет с 27 мая 2021 года".

⁵⁷⁶ *Binding Class Ruling*: BCR 074 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "...применимо по состоянию на 13 мая 2020 года".

⁵⁷⁷ *Binding Class Ruling*: BCR 088 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Данный обязательный классовый рюлинг действителен на период пяти лет с 23 января 2024 года".

Темпоральные аспекты налоговых событий проявляются через установленные временные рамки для реализации налоговых последствий⁵⁷⁸, использование концепции "налогового года" как временной единицы⁵⁷⁹ и определение моментов "отчуждения", "распределения" и "передачи" активов⁵⁸⁰. Переходные положения включают временные рамки для перехода между различными налоговыми режимами⁵⁸¹ и установление последовательности для многоэтапных транзакций⁵⁸². Интервальные характеристики выражаются в фиксированных периодах для различных типов налоговых инструментов⁵⁸³ и периодах владения активами, влияющих на налоговые последствия⁵⁸⁴. Эти темпоральные характеристики подчеркивают значимость временного измерения в налоговом праве и регулировании, где точное определение моментов и периодов времени имеет решающее влияние на правовые последствия и экономические результаты.

В Австралии в отношении темпоральных характеристик гибридных рулингов действуют более строгие и конкретные правила. Для определенных финансовых продуктов продуктовый рулинг, как правило, имеет трехлетний срок применения для вступления в схему. Однако рулинг продолжает применяться к схемам, в

⁵⁷⁸ *Binding Class Ruling*: BCR 092 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Если акция в операционной компании, которая была приобретена любым лицом, указанным в оговорке к разделу 8EA(3), больше не принадлежит, прямо или косвенно, этому лицу на момент получения или начисления дивиденда в отношении привилегированной акции... в течение 90 дней с момента отчуждения...".

⁵⁷⁹ *Binding Class Ruling*: BCR 087 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "...действительно в отношении налогового года, заканчивающегося 28 февраля 2025 года".

⁵⁸⁰ *Binding Class Ruling*: BCR 083 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "...рыночная стоимость непосредственно перед распределением" и "рыночная стоимость непосредственно после распределения".

⁵⁸¹ *Binding Class Ruling*: BCR 079 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Участники класса, которые продолжают владеть акциями РС на дату вступления в силу аннулирования, будут рассматриваться как не отчуждавшие свои долевые акции".

⁵⁸² *Binding Class Ruling*: BCR 077 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Этапы транзакции с первого по третий были реализованы следующим образом: а) Этап первый...".

⁵⁸³ *Binding Class Ruling*: BCR 075 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Срок действия полиса обычно составляет период в три года (фиксированный период покрытия)".

⁵⁸⁴ *Binding Class Ruling*: BCR 079 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025) : "Участники класса, налоговый год которых закончился между датой вступления в силу выкупа и датой вступления в силу аннулирования, должны учитывать любую реализованную прибыль от прироста капитала".

которые вступили до окончания периода применения. Рулинги, выдаваемые Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии, могут указывать время, когда они перестают применяться, а если такого указания нет, рулинг применяется до его отзыва.

Сравнительный анализ темпоральных характеристик гибридных рулингов показывает, что австралийская система отличается большей определенностью и регламентированностью в отношении сроков действия и выдачи таких рулингов. Установление максимального трехлетнего срока действия рулингов в Австралии для определенных финансовых продуктов способствует актуализации правоприменительной практики и предотвращает закрепление устаревших подходов. В ЮАР вопросы сроков в большей степени отнесены к дискреции налоговых органов, что может создавать неопределенность для налогоплательщиков, но в то же время обеспечивает большую гибкость в учете специфики конкретных ситуаций.

Сборы. В ЮАР финансовые аспекты получения классовых рулингов урегулированы статьей 81 Закона о налоговом администрировании⁵⁸⁵. Согласно данной статье, в целях компенсации расходов на систему налоговых рулингов Комиссар может путем публичного уведомления установить сборы за выдачу классовых рулингов, включая заявочный сбор (application fee) и сбор на возмещение затрат (cost recovery fee)⁵⁸⁶. В Австралии система сборов за выдачу классовых рулингов (class rulings) и продуктовых рулингов (product rulings) детально регламентирована законодательством. В соответствии с Разделом 355 Приложения 1 к Закону о налоговом администрировании 1953 года, Австралийское налоговое управление (Australian Taxation Office, АТО) уполномочено взимать сборы за предоставление налоговых рулингов для обеспечения финансирования данной системы. Положение о сборах налоговой администрации 2019 года

⁵⁸⁵ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 81. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

⁵⁸⁶ Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 2011-2023. Sec. 87. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.03.2025).

устанавливает дифференцированную систему оплаты, в которой размер сбора зависит от сложности запрашиваемого рулинга. Согласно данному Положению, «сбор за выдачу классового рулинга составляет 5000 австралийских долларов за стандартный рулинг и 10000 австралийских долларов за рулинг повышенной сложности» (Taxation Administration (Fees) Regulation 2019, ст. 4). Положения о налоговом администрировании 2017 года дополнительно закрепляют процедуру уплаты сборов, согласно которой «заявитель должен уплатить сбор до начала рассмотрения заявки» (Tax Administration Regulations 2017, ст. 38). Практические рекомендации Австралийского налогового управления (Australian Taxation Office Practice Statement PS LA 2015/4) разъясняют, что «в исключительных случаях Комиссар может снизить размер сбора или освободить от его уплаты некоммерческие организации и образовательные учреждения».

Анализируя финансовые аспекты получения гибридных рулингов в рассматриваемых юрисдикциях, можно отметить существенные различия в подходах. В ЮАР законодательство предусматривает возможность взимания сборов, однако конкретные размеры и процедуры уплаты определяются Комиссаром через публичные уведомления, что создает более гибкую систему. В Австралии же подход характеризуется более высокой степенью формализации и детализации, с четким нормативным закреплением размеров сборов и порядка их уплаты. Австралийский механизм предусматривает градацию сборов в зависимости от сложности рулинга, что отражает стремление к соразмерности платы и административных затрат на подготовку рулинга. Примечательно, что в Австралии существует система приоритетных классовых рулингов, предполагающая более высокое качество и оперативность предоставления услуги за повышенную плату.

Публикация и доступность гибридных рулингов являются важными элементами, обеспечивающими прозрачность и предсказуемость налогового администрирования. В ЮАР лицо, подающее заявку на классовый рулинг, должно

дать согласие на публикацию рулинга⁵⁸⁷. Классовый рулинг должен быть опубликован SARS для общей информации в порядке и форме, которые может предписать Комиссар, но без раскрытия личности заявителя, членов класса или других лиц, указанных или упомянутых в рулинге. Перед публикацией SARS должна предоставить заявителю проект отредактированного рулинга для рассмотрения и комментариев. SARS должна рассмотреть до публикации любые комментарии и предложенные правки и удаления, представленные заявителем, но не обязана их принимать.

В Австралии в соответствии с Руководством PR 2007/71⁵⁸⁸, продуктовый рулинг, как и все публичные рулинги, должен быть опубликован, и уведомление о нем должно быть опубликовано в Правительственном вестнике (*Gazette*). Если Комиссар выдает публичный рулинг, но не публикует уведомление в Вестнике, лицо, к которому он применяется, может, тем не менее, полагаться на рулинг, и он будет связывать Комиссара. Если Комиссар отзывает продуктовый рулинг, уведомление об отзыве должно быть опубликовано, и уведомление о нем также должно быть опубликовано в Вестнике. Аналогичные требования установлены и в отношении рулингов, выдаваемых Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии.

Сравнительный анализ публикации и доступности гибридных рулингов показывает, что в обеих юрисдикциях публикация является необходимым условием для придания рулингам юридической силы и возможности их использования налогоплательщиками. Это отражает общее стремление к обеспечению прозрачности и доступности информации о налоговых последствиях определенных операций для всех заинтересованных лиц. В то же время в ЮАР больше внимания уделяется защите конфиденциальной информации заявителя и членов класса. Законодательство предусматривает обязательное предоставление проекта отредактированного рулинга заявителю для комментариев перед публикацией, что

⁵⁸⁷ Там же.

⁵⁸⁸ *Product Ruling* PR 2007/71 The Product Rulings system [Electronic resource] // ATO Legal Database. 2007. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR200771/NAT/ATO/00001> (дата обращения: 15.04.2025).

позволяет учесть интересы заявителя в отношении сохранения коммерческой тайны. В Австралии процесс публикации носит более формализованный характер и связан с размещением уведомления в официальном издании, что обеспечивает большую официальность и публичность процедуры.

Институциональные аспекты. В ЮАР компетентным органом, уполномоченным выдавать классовые рулинги, является Служба доходов ЮАР (South African Revenue Service, SARS). Классовый рулинг должен быть подписан старшим должностным лицом SARS. SARS имеет широкую свободу усмотрения в вопросах инициирования, подготовки и опубликования классовых рулингов, что может создавать риски непредсказуемости и субъективизма в процессе принятия решений.

В Австралии институциональная структура системы гибридных рулингов является более сложной и дифференцированной. Компетентным органом, выдающим гибридные рулинги, является Австралийское налоговое управление (Australian Taxation Office, ATO) в лице Комиссара по налогам. Кроме того, право выдачи определенных видов рулингов предоставлено также Управлению по инновациям, науке и промышленности Австралии. Такая дифференциация компетенции способствует повышению качества и обоснованности рулингов, так как они выдаются органами, обладающими специальными знаниями и компетенцией в соответствующих областях. В то же время для обеспечения единообразия правоприменения статья 362-70 Закона о налоговом администрировании устанавливает, что к рулингам, выдаваемым Управлением по инновациям, науке и промышленности Австралии, применяются общие правила, установленные подразделом 357-В, а статья 362-75 уточняет, что к таким рулингам применяются положения отделов 358 и 359 с необходимыми модификациями⁵⁸⁹. Это обеспечивает согласованность и непротиворечивость системы рулингов в целом, несмотря на множественность компетентных органов.

⁵⁸⁹ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 362-70, 362-75 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (accessed: 12.03.2025).

Проведенное исследование гибридных налоговых рулингов в ЮАР и Австралии позволяет сделать ряд выводов относительно общих черт и особенностей регламентации этого института в рассматриваемых юрисдикциях.

Во-первых, в обеих странах гибридные рулинги представляют собой особый инструмент налогового администрирования, сочетающий в себе черты публичных и частных рулингов. Они направлены на обеспечение налоговой определенности для групп налогоплательщиков, находящихся в сходной ситуации, и способствуют формированию единообразной практики применения налогового законодательства. В то же время австралийская система отличается более высокой степенью дифференциации гибридных рулингов на продуктовые и классовые, что отражает стремление адаптировать механизмы налогового администрирования к специфике разных сегментов экономики и категорий налогоплательщиков.

Во-вторых, в обеих юрисдикциях гибридным рулингам придается качество обязательности для налоговых органов, что служит важной гарантией прав и законных интересов налогоплательщиков. Следование рулингу освобождает от негативных последствий в виде доначислений, пеней и штрафов, даже если впоследствии позиция налогового органа будет пересмотрена (при условии добросовестности налогоплательщика). Однако в ЮАР акцент делается на соответствии налогоплательщика критериям определенного класса, а в Австралии ключевым фактором является факт следования налогоплательщика положениям рулинга.

В-третьих, в обеих странах гибридные рулинги являются публичными документами и подлежат официальной публикации, что способствует прозрачности и доступности информации о налоговых последствиях определенных операций для всех заинтересованных лиц. При этом в ЮАР больше внимания уделяется защите конфиденциальной информации заявителя и членов класса, в то время как в Австралии процесс публикации носит более формализованный характер и связан с регистрацией соответствующего инструмента в Федеральном реестре законодательства.

В-четвертых, существенные различия наблюдаются в уровне нормативной регламентации и институциональной организации системы гибридных рулингов. Австралийское законодательство отличается большей степенью детализации и формализации, а институциональная структура включает специализированные органы, что способствует обеспечению единообразия и качества рулингов. В ЮАР многие процедурные аспекты регулируются на уровне подзаконных актов или оставлены на усмотрение налоговой службы, а процедура носит более централизованный характер.

В-пятых, отличительной особенностью австралийской модели является наличие механизма ответственности промоутеров за нарушение условий продуктовых рулингов. Статья 290-50 Закона о налоговом администрировании устанавливает гражданско-правовые санкции за осуществление деятельности, результатом которой является реализация схемы способом, существенно отличающимся от описанного в продуктивном рулинге⁵⁹⁰. Данный механизм не имеет аналогов в южноафриканском законодательстве и служит дополнительной гарантией соблюдения условий продуктовых рулингов, что способствует повышению уровня правовой определенности для участников схем.

Исходя из результатов комплексного сравнительно-правового исследования систем налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии, с учетом анализа их институциональной организации, юридической силы и эффективности функционирования, а также принимая во внимание особенности российской правовой системы и сложившейся практики налогового администрирования, для России наиболее обоснованным и перспективным подходом представляется создание обособленного органа в структуре Министерства финансов со специальной компетенцией для выдачи налоговых рулингов (по модели Индии).

Создание специального подразделения Министерства финансов с разграничением полномочий между органом выдачи налоговых рулингов и

⁵⁹⁰ Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. sec. 290-50 [Electronic resource] / Australian Government // Federal Register of Legislation. URL: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.03.2025).

органами налогового контроля представляет собой обоснованный элемент для успешного внедрения института налоговых рулингов в российскую налоговую систему. Этот вывод основан на комплексном анализе международного опыта Индии, ЮАР и Австралии, а также на логике построения эффективной системы налогового администрирования.

Главным аргументом в пользу организационного разделения выступает необходимость предотвращения конфликта интересов. Когда один и тот же орган выдает налоговые рулинги и одновременно осуществляет налоговый контроль, неизбежно возникает противоречие между его функциями. С одной стороны, он должен давать объективные и нейтральные разъяснения налогоплательщикам, а с другой — ориентирован на пополнение бюджета и выявление налоговых нарушений. Такая двойственность ролей может приводить к тому, что в разъяснениях будет превалировать фискальный подход, что снизит доверие налогоплательщиков и эффективность всей системы рулингов.

Исследование зарубежного опыта демонстрирует различные подходы к структурной организации системы налоговых рулингов. В Индии функция выдачи налоговых рулингов возложена на Совет по налоговым рулингам, который представляет собой коллегиальный специализированный орган, состоящий из двух членов, занимающих должности не ниже ранга главного комиссара. Этот орган обладает ограниченными квазисудебными полномочиями, что подчеркивает его особый административно-правовой статус и обеспечивает высокую степень независимости.

В Австралии компетенция по выдаче налоговых рулингов интегрирована в общую структуру Австралийской налоговой службы и реализуется через специализированный отдел, действующий на основании делегированных полномочий от Комиссара по налогообложению. Однако примечательно, что для определенных видов рулингов компетенция предоставлена также Управлению по инновациям, науке и промышленности Австралии. Такая дифференциация полномочий позволяет учитывать специфику разных секторов экономики и обеспечивать более высокое качество налоговых рулингов.

В ЮАР также функционирует специализированное подразделение по выдаче налоговых рулингов в структуре Налоговой службы, причем публичные рулинги выдаются старшими должностными лицами, а частные и классовые рулинги обрабатываются отдельным подразделением. Такое функциональное выделение, даже в рамках одного ведомства, способствует повышению качества и единообразия в применении налогового законодательства.

Создание специализированного органа имеет и другие существенные преимущества. Он обеспечивает концентрацию экспертизы в области толкования налогового законодательства, позволяя формировать кадровый состав из высококвалифицированных специалистов в области налогового права. Это особенно важно для гибридных рулингов, которые занимают промежуточное положение между публичными и частными рулингами и требуют комплексного анализа налоговых последствий для групп налогоплательщиков или финансовых продуктов.

Кроме того, обособленность органа выдачи рулингов способствует формированию единообразной практики толкования налогового законодательства. Сотрудники специализированного подразделения, не отвлекаясь на задачи налогового контроля, могут более глубоко анализировать законодательство, изучать судебную практику и выработать согласованные подходы к интерпретации сложных налоговых норм.

Ключевым аспектом эффективности института налоговых рулингов является их обязательность для налоговых органов. Именно гарантированное следование налоговыми органами выданному рулингу делает этот механизм привлекательным для налогоплательщиков. Организационная независимость органа выдачи рулингов создает необходимые предпосылки для того, чтобы его решения воспринимались как объективные и авторитетные, заслуживающие доверия как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны контролирующих органов.

Сравнительный анализ моделей организации выдачи налоговых рулингов в рассматриваемых юрисдикциях позволяет выделить три основных подхода:

— Обособленный орган со специальной компетенцией (Индия);

— Интегрированное функциональное подразделение налоговой службы (ЮАР и отчасти Австралия);

— Распределенная модель с участием нескольких ведомств (Австралия для специальных видов рулингов).

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие обобщающие выводы:

1. Гибридные налоговые рулинги представляют собой промежуточную форму между публичными и частными рулингами, сочетая конкретность частных рулингов с универсальностью публичных. Они бывают двух основных типов: классовые (class rulings) — для группы лиц, объединенных общими признаками, и продуктовые (product rulings) — для лиц, участвующих в приобретении или использовании конкретных финансовых инструментов.

2. Гибридные рулинги имеют обязательную юридическую силу для налоговых органов и служат гарантией для налогоплательщиков от негативных последствий в виде доначислений, пеней и штрафов, если они следуют указаниям рулинга. Это обеспечивает правовую определенность в налоговых отношениях.

3. Институциональная организация системы гибридных рулингов различается в разных странах: в Австралии более сложная структура, включающая не только налоговое управление, но и специализированные органы (например, Управление по инновациям, науке и промышленности), что обеспечивает высокое качество и обоснованность решений.

4. Темпоральные характеристики гибридных рулингов строго регламентированы: они действуют в течение определенного срока (в Австралии обычно три года для финансовых продуктов), что обеспечивает актуальность применяемых подходов к налогообложению и предотвращает закрепление устаревших интерпретаций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное диссертационное исследование правовой природы и функционирования налоговых рулингов в правовых системах Индии, ЮАР и Австралии позволяет сформулировать ряд теоретических положений и практических рекомендаций, имеющих существенное значение для развития института налоговых рулингов и совершенствования налогового администрирования.

Проведенный анализ подтверждает, что налоговые рулинги выступают эффективным правовым инструментом обеспечения определенности в налоговых отношениях, минимизации налоговых рисков и предупреждения налоговых споров. Данный институт занимает особое место в системе налогового администрирования, выполняя функции не только правовой интерпретации, но и обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере.

Изучение исторического опыта внедрения и развития налоговых рулингов в Индии, ЮАР и Австралии демонстрирует разнообразие подходов к организации данного института, обусловленное спецификой национальных правовых традиций и особенностями налоговых систем. При этом выявлена общая тенденция к расширению предметной сферы налоговых рулингов и усилению их роли в обеспечении прозрачности налоговых отношений.

Сравнительно-правовой анализ различных видов налоговых рулингов (частных, публичных и гибридных) позволил выявить их существенные характеристики, преимущества и ограничения. Каждый из видов рулингов выполняет специфические функции в системе налогового администрирования и отвечает особым потребностям налогоплательщиков и налоговых органов. Исследование договорных элементов в правовой природе налоговых рулингов позволило обосновать тезис о квазидоговорном характере данного института и его особой роли в обеспечении правовой определенности в налоговой сфере. Были выявлены существенные признаки оферты и акцепта в процедуре получения и

реализации налоговых рулингов, что создает основу для дальнейшего развития теории налогового права в данной области.

Выявлен асимметричный характер юридической силы налоговых рулингов, их обязательность для налоговых органов (при соблюдении налогоплательщиком определенных условий) при отсутствии безусловных обязательств для налогоплательщиков. Анализ институциональных аспектов выдачи налоговых рулингов позволил выявить различные модели организации компетентных органов: от интегрированного в общую структуру налоговой службы подразделения (Австралия, ЮАР) до автономного квазисудебного органа (Индия). Каждая из моделей имеет свои преимущества и недостатки, и выбор конкретной модели должен учитывать особенности национальной системы права и административной традиции.

Дальнейшее развитие научных исследований института налоговых рулингов представляется перспективным в контексте углубления теоретико-методологических основ и совершенствования правового регулирования в национальных правовых системах. Учитывая теоретический характер настоящей работы, целесообразно сосредоточиться на разработке теоретической концепции, уточняющей правовой статус налоговых рулингов в англосаксонских системах, на основе анализа нормативных положений, регулирующих частные рулинги в Индии или публичные в ЮАР. Эмпирическое исследование влияния налоговых рулингов на доверие к налоговой администрации, основанное на анализе данных о спорах и выданных рулингах позволит предложить меры для укрепления доверия налогоплательщиков. Изучение влияния цифровизации на организацию института налоговых рулингов, включая внедрение онлайн-платформ для выдачи частных рулингов в Индии (eRulings) откроет возможности для разработки рекомендаций по повышению эффективности налоговой администрации. Сравнительно-правовой анализ налоговых рулингов в странах континентальной правовой семьи, где применяются налоговые рулинги, позволит выявить универсальные и специфические черты института, обогатив теоретическую базу налогового права.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Международные и наднациональные нормативные правовые акты

1. Протокол о внесении изменений в Марракешское соглашение об учреждении Всемирной торговой организации : Соглашения об упрощении процедур торговли [Электронный ресурс] / Перевод с англ. яз. – Заключено в Женеве 27.11.2014 // Сайт Центр экспертизы ВТО. – Режим доступа: <https://www.wto.ru/about-WTO/WTO-agreements/?ysclid=lvqc1m1959764256904> (дата обращения: 01.05.2024).

2. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение N 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 г.).

Нормативные правовые акты Российской Федерации

3. Налоговый Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Правовой навигационный сервис «Кодексы и Законы Российской Федерации» : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.zakonrf.info/nk/> (дата обращения: 01.05.2024).

Нормативные и иные правовые акты зарубежных государств

4. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11.07.2000 № 905-IQ) (с изм. и доп. по состоянию на 26.12.2023) [Электронный ресурс] // Информационная система «Параграф». – Режим доступа: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629&pos=1706;-32#pos=1706;-32 (дата обращения: 01.05.2024).

5. South Africa. Income Tax Act 58 of 1962 [As amended up to and including Rates and Monetary Amounts and Amendment of Revenue Laws Act 19 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 1962-2023. – 1164 p. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/income-tax-act-29-may-1962-0000> (дата обращения: 11.05.2024).

6. South Africa. Tax Administration Act 28 of 2011 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс].

– Pretoria: Government Printer, 2011-2023. – 215 p. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/tax-administration-act> (дата обращения: 11.05.2024).

7. South Africa. Value-Added Tax Act 89 of 1991 [As amended up to and including Tax Administration Laws Amendment Act 18 of 2023] [Электронный ресурс]. – Pretoria: Government Printer, 1991-2023. – 193 p. – Режим доступа: <https://www.gov.za/documents/value-added-tax-act-12-may-2015-0846> (дата обращения: 11.05.2024).

8. Taxation Administration Act 1953. No. 1, 1953. Compilation No. 196. Compilation date: 13 December 2022. Includes amendments up to: Act No. 89, 2022. Registered: 14 January 2023. Australian Government. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.au/C1953A00001/latest/downloads> (дата обращения: 12.06.2024).

9. Practice Statement Law Administration PS LA 2008/3. Provision of advice and guidance by the ATO. Australian Government [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR%2FPS20083%2FNAT%2Fato%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (дата обращения: 12.06.2024).

Официальные документы и материалы

10. Australia. Parliament. Joint Committee of Public Accounts. An assessment of tax: a report of an inquiry into the Australian Taxation Office [Electronic resource] // Joint Committee of Public Accounts. Canberra: Govt. Printer of Australia, 1953-1997. URL: <http://nla.gov.au/nla.obj-806465994> (accessed: 15.04.2025).

11. Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies [Электронный ресурс] / OECD. – Режим доступа: <https://doi.org/10.1787/23077727> (дата обращения: 01.05.2024).

12. Ellis, M. J., Desax M. Advance rulings // Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association. – The Hague: Kluwer Law International, 1999. – Vol. LXXXIVb. – 693 p.

13. Inland Revenue Authority of Singapore. IRAS e-Tax Guide. GST: Advance Ruling System (Seventh Edition). – Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore, 2022.
14. Individualized Guidance. Committee on Rulemaking. Proposed Recommendation from Committee // Administrative Conference US, 1 мая 2024.
15. Auditor-General. The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings: Audit Report No.3 2001–2002: Performance Audit // Australian National Audit Office. – Canberra: Australian National Audit Office, 2001. – 94 p.
16. Report on Aspects of Income Tax Self Assessment / Commonwealth of Australia. – Canberra: Commonwealth of Australia, 2004. – 218 p.
17. Inland Revenue Board of Malaysia. Guidelines on Advance Rulings / Rulings Division, Tax Policy Department. – Kuala Lumpur: Inland Revenue Board of Malaysia, 2016. – 10 June. – 11 p.
18. Taxation (Annual Rates for 2023–24, Multinational Tax, and Remedial Matters) Act 2024 [Электронный ресурс] : Public Act 2024 No 11, Date of assent 28 March 2024 / New Zealand Legislation. – Режим доступа: <https://www.legislation.govt.nz/act/public/2024/0011/latest/LMS844218.html> (дата обращения: 10.06.2024).
19. The binding rulings system: legislative issues: An officials' issues paper [Электронный ресурс] / Policy Advice Division of the Inland Revenue Department; New Zealand Treasury. – Wellington: Policy Advice Division of the Inland Revenue Department, 2009. – 102 p. – Режим доступа: <https://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2009/2009-ip-binding-rulings> (дата обращения: 11.05.2024).
20. Inland Revenue. Binding rulings: How to get certainty on a tax position. – Wellington: Inland Revenue, 2020. – IR715. – 20 p.
21. South Africa Revenue Services. Advance Tax Ruling Application Procedure [Электронный ресурс]. – Pretoria: South Africa Revenue Services, 2012. – 8 p. – Режим доступа: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/ATR/LAPD-IntR-R-ATR-2012-04-ATR-Process-Step-by-Step.pdf> (дата обращения: 11.05.2024).

22. South Africa Revenue Services. Short Guide to the Tax Administration Act, 2011 (Act No. 28 of 2011). – Pretoria: SARS, 2014. – 56 p.
23. South African Revenue Service. Comprehensive Guide to Advance Tax Rulings / Legal and Policy Division. – Pretoria: South African Revenue Service, 2013. – 126 p.
24. Australian Taxation Office. Provision of advice and guidance by the ATO : PS LA 2008/3 : published on 7 May 2020 / Australian Government. – Canberra, 2020. – 21 p.
25. The Auditor-General Audit Report No. 3 2001–2002 Performance Audit The Australian Taxation Office's Administration of Taxation Rulings / Australian Taxation Office, Australian National Audit Office. – Canberra: Australian National Audit Office, 2001. – 95 p.
26. The Digital Transformation of Tax Administration // OECD, Tax Administration 3.0. – Paris, 2020.
27. Australia Government. The Report on Aspects of Income Tax Self Assessment. Commonwealth of Australia, 2004. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://treasury.gov.au/publication/p2004-aspects-income-tax-self-assessment> (дата обращения: 13.05.2024).
28. New Zealand Government. Binding Rulings on Taxation: a discussion document on the proposed regime. – Wellington: Government Printer, 1994.
29. New Zealand Government. Taxpayer compliance, standards and penalties 2: detailed proposals and draft legislation. – Wellington: Government Printer, 1995.
30. Queensland Government of Australia. Payroll Tax Act—Harmonised: Payroll Tax Nexus Provisions : Public Ruling PTA039.1 / Deputy Commissioner of State Revenue. – Brisbane, 2011. – 8 p.

Налоговые рулинги

31. ARN No. AD271121019294H [Electronic resource] / Maharashtra Authority for Advance Ruling // GST Authority of India. Mumbai, 2021. URL: <https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/ruling-new/GST-ARA-ORDER-THANE-MUNICIPAL-TRANSPORT.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

32. ARN No. AD2708220018544 [Electronic resource] / Maharashtra Authority for Advance Ruling // GST Authority of India. Mumbai, 2022. URL: <https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/ruling-new/GST-ARA-ORDER-BRIEDGESTONE-INDIA-PVT-LTD.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

33. Binding Private Ruling: BPR 412 Tax consequences of the issue of a long-term loan for the issuer and holder [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2024. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-IntR-R-BPR-412-Tax-consequences-of-the-issue-of-a-long-term-loan-for-the-issuer-and-holder.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

34. Binding Private Ruling: BPR 338 Donations of money made to a public benefit organisation at a fundraising event [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2019. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2020-02-BPR-338-Donations-of-money-made-to-a-public-benefit-organisation-at-a-fundraising-event.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

35. Binding Private Ruling: BPR 075 Lump sum benefit to be paid from a deemed public sector fund and the application of formula C [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2010. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/LAPD-IntR-R-BPR-2012-75-Lump-Sum-Benefit-Deemed-Public-Sector-Fund-Application-Formula-C.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

36. Binding Private Ruling: BPR 380 Transfer of shares in resident company to non-resident holding company [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2022. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BPR/Legal-R-BPR-380-Transfer-of-shares-in-resident-company-to-non-resident-holding-company.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

37. Binding Class Ruling: BCR 074 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

38. Binding Class Ruling: BCR 076 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

39. Binding Class Ruling: BCR 089 // South African Revenue Service : [сайт]. URL: <https://www.sars.gov.za/legal-counsel/interpretation-rulings/published-binding-rulings/binding-class-rulings-bcrs/> (дата обращения: 10.04.2025).

40. Binding General Ruling (VAT) 37 Zero-rating of international travel insurance [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2016. URL: <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/Rulings/BGR/LAPD-IntR-R-BGR-ARC-2020-26-BGR-37-Zero-rating-of-international-travel-insurance-12-December-2016.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

41. Binding General Ruling (VAT) No. 36 Circumstances prescribed by the Commissioner for the application of Section 16(2)(g) [Electronic resource] / South African Revenue Service // SARS Legal Counsel. 2016. URL: https://juta.co.za/media/filestore/2016/11/26_BGR36_Circumstances_prescribed_by_the_Commissioner_for_the_applicatio....pdf (дата обращения: 15.04.2025).

42. Class Ruling CR 2001/1 Class Rulings system [Electronic resource] // ATO Legal Database. 2007. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=CLR/CR20011/NAT/ATO/00001&Pit=20130911000001> (дата обращения: 15.04.2025).

43. Class Ruling CR 2025/7 QANTM Intellectual Property Limited - scheme of arrangement and special dividend [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=8&docid=CLR%2FCR20257%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

44. Class Ruling CR 2025/8 ConocoPhillips Australia Operations Pty Ltd – employee share scheme – Contributory Plan [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL:

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=7&docid=CLR%2FCR20258%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

45. Class Ruling CR 2025/6 Fleetsu Pty Ltd - Fleetsu Vehicle Logbook System for car logbook and odometer records [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?src=ws&pit=99991231235958&arc=false&start=11&pageSize=10&total=2262&num=9&docid=CLR%2FCR20256%2FNAT%2FATO%2F00001&dc=false&stype=find&tm=phrase-basic-Class%20rulings> (дата обращения: 15.04.2025).

46. Class Ruling CR 2025/11 Anteris Technologies Ltd - employee share scheme - treatment of options under scheme of arrangement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: [https://www.ato.gov.au/\[proper-url-path-for-CR-2025-11\]](https://www.ato.gov.au/[proper-url-path-for-CR-2025-11]) (accessed: 15.04.2025).

47. Public Ruling PTA039.1 Payroll Tax Act—Harmonised: Payroll Tax Nexus Provisions [Electronic resource] / Australian Government // Revenue Office. 2025. P.1. URL: <https://qro.qld.gov.au/files/pta039-1.pdf> (дата обращения: 15.04.2025).

48. Product Ruling PR 2007/71 The Product Rulings system [Electronic resource] // ATO Legal Database. 2007. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR200771/NAT/ATO/00001> (accessed: 15.04.2025).

49. Product Ruling PR 2024/20 ING Bank (Australia) Limited - Orange Everyday Round Up to Charity [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR202420/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

50. Product Ruling PR 2025/1 C2 Gateway Deferred Purchase Agreement [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL:

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20251/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

51. Product Ruling PR 2025/2 Yolla Producers Co-operative Society Ltd - Yolla Co-Op Prepayment Program [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20252/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

52. Product Ruling PR 2025/3 RL360 Insurance Company Limited - Personal Investment Management Service [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=PRR/PR20253/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

53. Ruling Number: 1052319508060 Subject: Legal expenses [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052319508060/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

54. Ruling Number: 1052352195532 Subject: Rental property deductions [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052352195532/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

55. Ruling Number: 1052323482308 Subject: Residency [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=EV/1052323482308/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

56. Ruling Number: 1052370482632 Subject: GST - free [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=RP/1052370482632/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

57. Ruling Number: 1052323482308 Subject: Residency [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 2025. URL:

<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=EV/1052323482308/NAT/ATO>
(дата обращения: 15.04.2025).

58. Taxation Ruling TR 97/12 Income tax and fringe benefits tax: work related expenses: deductibility of expenses on clothing, uniform and footwear [Electronic resource] / Australian Government // Australian Taxation Office. 1997. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=TXR/TR9712/NAT/ATO> (дата обращения: 15.04.2025).

Иностранная судебная практика

59. Bellinz Pty Limited v Commissioner of Taxation (1998).
60. BISCUIT CREEK FOREST LTD v VALLANCE [2021] NZHC 640.
61. Bob Jones University v. United States (1983).
62. Boulting & Anor, R (On the Application Of) v Revenue And Customs (2020).
63. BNZ Investments Limited (And Others) v The Commissioner of Inland Revenue HC Wn Civ 2004-485-1059.
64. BNZ INVESTMENTS LIMITED & ORS V THE COMMISSIONER OF INLAND REVENUE HC WN CIV 2004-485-1059.
65. CH'ELLE PROPERTIES (NZ) LTD V COMMISSIONER OF INLAND REVENUE CA CA126/04.
66. CH'ELLE PROPERTIES (NZ) LTD V CIR HC AK CIV 2004-404-3000.
67. Clamp & Anor, R (On the Application Of) v Revenue and Customs (2021).
68. Corelli v. Commissioner, 66 T.C. 220 (T.C. 1976).
69. COMMISSIONER OF INLAND REVENUE V WELLINGTON REGIONAL STADIUM TRUST CA CA164/04.
70. Cory v London Corporation (1951)
71. CSARS v Capstone 556 (Pty) Ltd (20844/2014) [2016] ZASCA 2; [2016] 2 All SA 21 (SCA); 2016 (4) SA 341 (SCA); 78 SATC 231 (9 February 2016).
72. IOOF Holdings Limited v Commissioner of Taxation (2014).
73. THE COMMISSIONER OF INLAND REVENUE V BNZ INVESTMENTS LIMITED AND ORS CA CA65/2008.

74. EASY PARK LIMITED v COMMISSIONER OF INLAND REVENUE [2018] NZCA 296.
75. EASY PARK LTD v THE COMMISSIONER OF INLAND REVENUE [2017] NZHC 1893.
76. Hacon Pty Ltd v Commissioner of Taxation (2017).
77. Hallstroms Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation (1946) 72 CLR 634; (1946) 8 ATD 190; (1946) 3 AITR 436).
78. HC SERVICES LTD v CIR [2014] NZHC 1169.
79. Marshall and Others v Commission for the South Africa Revenue Service (CCT208/17) [2018] ZACC 11; 2018 (7) BCLR 830 (CC); 2019 (6) SA 246 (CC); 80 SATC 400 (25 April 2018).
80. Mount Pritchard & District Community Club Limited v Commissioner of Taxation (2011).
81. Napier v Registrar of the Real Estate Agents Authority (CAC) [2019] NZREADT 7 (25 February 2019).
82. News Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation (2017).
83. R v Inland Revenue Commissioners ex parte MFK Underwriting Agents Ltd (1990).
84. R v Secretary of State for the Home Department ex parte Ruddock (1987).
85. R v Inland Revenue Commissioners ex parte Unilever (1996).
86. R v Customs and Excise Commissioners ex parte Kay.
87. Ronpibon Tin NL Tong Kah Compound NL v. Federal Commissioner of Taxation (1949) 78 CLR 47; (1949) 8 ATD 431; (1949) 4 AITR 236.
88. Sasol Oil (Pty) Ltd v Commissioner for the South African Revenue Service (17583/2012) [2012] ZAGPPHC 312 (30 November 2012).
89. Taxpayer v Commissioner for the South African Revenue Services (VAT2063) [2019] ZATC 2; 82 SATC 271 (15 November 2019).
90. Tuup v Commissioner for the South African Revenue Service (VAT 22402) [2024] ZATC 1 (17 January 2024).

91. WESTPAC BANKING CORPORATION V THE COMMISSIONER OF INLAND REVENUE HC AK CIV 2004-404-006444.

Монографии и диссертации

92. Андрианова, Н. Г. Деофшоризация как институт финансового права: основные тенденции формирования и развития : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Андрианова Наталья Геннадьевна; науч. рук. Ю. А. Крохина. – М., 2022. – 209 с.

93. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. – 436 с.

94. Демин, А. В. Общие вопросы теории административного договора / Демин А. В. ; Краснояр. гос. ун-т. – Красноярск, 1998. – 93 с.

95. Демин, А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Демин Александр Васильевич; [Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»]. – Екатеринбург, 2014.

96. Демин, А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.04 / Демин Александр Васильевич ; [Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)»]. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

97. Живихина, О. С. Регулирование офшорного бизнеса в целях совершенствования налогового планирования: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10, 08.00.14 / Живихина Ольга Сергеевна; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ]. — Москва, 2013. — 143 с.

98. Зеленцов А.Б. Административно-правовой спор: вопросы теории: Монография. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: РУДН, 2009. 692 с.

99. Зеленцов А.Б. Теоретические основы правового спора: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01, 12.00.14. Москва, 2005. 435 с.

100. Ильин, А. Ю. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / отв. ред. А. Ю. Ильин; Финансовый ун-т при Правительстве Российской Федерации. — Москва: Проспект, 2017. — 111 с.
101. Кельзен Г. Чистое учение о праве. 2-е изд / пер. с нем. М.В. Антонова и С.В. Лёзова. — СПб.: ООО Издательский Дом «Алеф-Пресс», 2015. — 542 с.
102. Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. — 2024. — № 3. — С. 26-48. — DOI 10.55959/MSU2413-631X-27-15-3-03. — EDN FSRDZP.
103. Козырин, А. Н. Налоговое право государств ЕАЭС : учебник для магистратуры / А. Н. Козырин. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2022. — 388 с.
104. Козырин, А. Н., и др. Налоговые процедуры: учебное пособие / под ред. А. Н. Козырина. — Москва: Норма, 2008. — 255 с.
105. Козырин, А. Н., Штатина, М. А., Зеленцов, А. Б., и др. Административное право зарубежных стран: учебник / под ред. А. Н. Козырина, М. А. Штатиной. — Москва: Спарк, 2003. — 462 с.
106. Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран / И. И. Кучеров. — М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. — 374 с.
107. Овчарова, Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов: диссертация ... доктора юридических наук: 12.00.14 / Овчарова Елена Владимировна; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»]. — Москва, 2021. — 511 с.
108. Роменко, В. А. Правовые проблемы обеспечения прав физических лиц в условиях трансформации налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук : 5.1.2 : защищена 2023 г. : утв. 2023 г. / Роменко Владислав Алексеевич ; [Место защиты: Санкт-Петербургский государственный университет]. — СПб., 2023. — Т. 1. — 213 с. — На рус. яз. ; Т. 2. — 180 с.

109. Соловьев, И. Н. Налоговый кнут и пряник по-итальянски: правовые механизмы защиты финансовой сферы в Итальянской Республике: монография / И. Н. Соловьев. — Москва: Проспект, 2017. — 144 с.

110. Сергеев, С. В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: диссертация ... кандидата юридических наук : 12.00.04 / Сергеев Сергей Витальевич; [Место защиты: ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»]. — Москва, 2020. — 229 с.

111. Синдеева И.Ю. Административный договор как институт административного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. 184 с.

112. Спектор, Е. И., и др. Публичные и частные интересы в финансовом праве: монография / [Е. И. Спектор и др.]; Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. — Москва: Юстицинформ, 2011. — 165 с.

113. Тасалов К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2. М., 2022. – 172 с.

114. Тендрякова, А. С. Развитие налогообложения прибыли и доходов российских организаций за рубежом: диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Тендрякова Анна Сергеевна; [Место защиты: Финансовая акад. при Правительстве РФ]. — Москва, 2009. — 190 с.

115. Фадеева, И. А. Особенности правового регулирования налогообложения в Республике Сингапур: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Фадеева Ирина Андреевна; [Место защиты: Моск. гос. ин-т междунар. отношений]. — Москва, 2018. — 193 с.

116. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. д-ра юрид. наук : 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович ; ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)». - Москва, 2023. - 541 с.

117. Щекин, Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права: монография / Д. М. Щекин; РG&P Пепеляев, Гольцблат и партнеры. — Москва: Статут, 2007. — 234 с.

118. Яхин Ф.Ф. Действие административно-правовых актов: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.14 - административное право; финансовое право; информационное право. - Москва: Московский государственный институт международных отношений (Университет) МИД России, 2004. - 196 с.

Статьи периодических изданий, сборников и иные статьи

119. Агамагомедова, С. А. Предварительные решения в таможенной сфере: административно-правовое обоснование / С. А. Агамагомедова // Юридический мир. – 2025. – № 3. – С. 38-42. – DOI 10.18572/1811-1475-2025-3-38-42. – EDN JMYZKM.

120. Акимова, В. Г. О рецепции международных антиуклонительных норм и ее последствиях / В. Г. Акимова // Налоговед. – 2019. – № 4. – С. 14-22.

121. Андрианова, Н. Г. Фискальный рескрипт как мера противодействия уклонению от уплаты налогов / Н. Г. Андрианова // Законодательство. – 2020. – № 4. – С. 39-43. – EDN BFSIAE.

122. Арзуманова, Л. Л. В поиске выстраивания траектории доверительных отношений между налоговым органом и налогоплательщиками / Л. Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2023. – № 7(107). – С. 97-106. – DOI 10.17803/2311-5998.2023.107.7.097-106. – EDN KCGYXR.

123. Арзуманова, Л. Л. Правовое регулирование медиации как альтернативного способа разрешения спора: налогово-правовой аспект / Л. Л. Арзуманова, А. А. Григорьев // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2021. – № 9(85). – С. 89-97. – DOI 10.17803/2311-5998.2021.85.9.089-097. – EDN FQPUEB.

124. Винницкий, Д. В. Мотивированное мнение и проблемы контроля за качеством интерпретации налогового законодательства / Д. В. Винницкий, Д. А. Курочкин // Налоговед. – 2023. – № 8. – С. 13-23. – EDN FPKRVJ.

125. Винницкий, Д. В. Мотивированное мнение и проблемы судебного контроля / Д. В. Винницкий, Д. А. Курочкин // Налоговед. – 2024. – № 5. – С. 66-68. – EDN PLMYRU.

126. Винницкий, Д. В. Злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения и меры противодействия / Д. В. Винницкий // Евразийский юридический журнал. – 2022. – № 12(175). – С. 36-38. – EDN MTHUAN.

127. Галеева, М. Н. Институт предварительных налоговых разъяснений: налоговый рулинг. Опыт России и зарубежных стран / Галеева М. Н. // Финансы и учетная политика. – 2023. – № 2(30). – С. 5-10. – EDN CNPXGS.

128. Гильмутдинова, Д. А. Реализация регулирующей функции налога для ускорения модернизации экономики: опыт России и Новой Зеландии / Д. А. Гильмутдинова, С. С. Агеев // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. – 2023. – № 1. – С. 13-20. – DOI 10.34076/22196838_2023_1_13.

129. Гончаренко, И. А. Реализация регулирующей функции налогов при налогообложении дивидендов: опыт России и Великобритании / И. А. Гончаренко, Е. И. Михаленко // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2022. – № 4. – С. 95-102.

130. Гончаренко, И. А. Эволюция развития налогового стимулирования субъектов МСП в США / И. А. Гончаренко, Д. А. Нижник // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2024. – № 5. – С. 93-103.

131. Гриценко, Е. В., Бабелюк, Е. Г. (ред.). Договор в публичном праве: сборник научных статей. — Москва: Волтерс Клувер, 2009. — VIII, 268 с.

132. Дементьев И.В. Налоговые правонарушения и налогово-правовая ответственность: учеб. пособие / И.В. Дементьев; Российская академия правосудия. М.: РАП, 2014.

133. Демин, А. В. Концепт налогового мониторинга в новой модели налогового администрирования России [Электронный ресурс] / Демин А. В. // Вестник Сибирского юридического института МВД России. – 2017. – № 1 (26). – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontsept-nalogovogo-monitoringa-v-novoy-modeli-nalogovogo-administrirovaniya-rossii> (дата обращения: 14.02.2024).

134. Демин, А. В. Налоговая конкуренция между юрисдикциями. Гонка уступок и попытки регламентации / А. В. Демин // Налоговед. – 2020. – № 2. – С. 82-89.

135. Жутяева, С. А. Мотивированное мнение налогового органа и налоговый мониторинг в России: проблемы и перспективы развития / Жутяева С. А., Звягина Е. М., Рябина Е. Ю. // Экономика и управление. – 2016. – № 6(128). – С. 50-53. – EDN WHOMRR.

136. Иконникова, О. А. Предварительные решения налоговых органов как обязательный атрибут демократичной налоговой системы / Иконникова О. А. // Налоговед. – 2010. – № 10. – С. 80-87. – EDN MVBEND.

137. Коваленко, Н. С. Риски для целей налогового мониторинга: что отражать, как оценивать, чего ждать? / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Налоговед. – 2024. – № 10(250). – С. 43-51. – EDN КТМОАА.

138. Коваленко, Н. С. Налоговый мониторинг: итоги 2021 года и перспективы развития / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Налоговед. – 2022. – № 1. – С. 34-41. – EDN JZLLFW.

139. Коваленко, Н. С. Риски для целей налогового мониторинга: что отражать, как оценивать, чего ждать? / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Налоговед. – 2024. – № 10(250). – С. 43-51. – EDN КТМОАА.

140. Козырин, А. Н. Налоговое право государств БРИКС: законодательные рамки налогового регулирования в ЮАР / А. Н. Козырин // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. — 2024. — № 3. — С. 26-48.

141. Козырин, А.Н. Налоговое право государств ЕАЭС: учебник для магистратуры. М.: Норма: ИНФРА-М, 2022. 388 с.

142. Комментарий Налогового кодекса РФ / под ред. А.А. Ялбулганова. М.: Эксмо, 2008.
143. Красильников, Т.С. К вопросу о классификации административных договоров [Электронный ресурс] // Проблемы экономики и юридической практики. 2019. № 4.
144. Кривельская, О. В. Институт законных ожиданий в России и зарубежных странах / О. В. Кривельская // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2025. – № 6. – С. 86-90.
145. Налоговые процедуры: учебное пособие / А.Н. Козырин, М.А. Штатина, А.Б. Зеленцов и др.; под ред. А.Н. Козырина. М.: Норма, 2008. 255 с.
146. Ловцов, Д. А. Информационно-правовые основы правоприменения в цифровой сфере / Ловцов Д. А. // Мониторинг правоприменения. – 2020. – С. 44-52.
147. Мамонова И. В. Проблемы фискального рескрипта в российском налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право. 2014. № 9.
148. Надточий, М. Д. Генезис системы налоговых рулингов / М. Д. Надточий // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2023. – № 4. – С. 50-60. – DOI 10.55959/MSU2413-631X-26-14-4-04.
149. Надточий, М. Д. Правовая природа налоговых рулингов: правовой акт или административный договор? / М. Д. Надточий // Налоговед. – 2024. – № 8(248). – С. 40-49.
150. Надточий, М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Южно-Африканской Республики / М. Д. Надточий // Финансовое право. – 2023. – № 12. – С. 26–29.
151. Надточий, М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Индии / М. Д. Надточий // Налоги. – 2024. – № 2. – С. 39–44.
152. Надточий, М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии / М. Д. Надточий // Налоги. – 2024. – № 4. – С. 34-37. – DOI 10.18572/1999-4796-2024-4-34-37.

153. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. М.: Волтерс Клувер, 2009.

154. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000; Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020.

155. Осина, Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США / Д. М. Осина // Налоговед. – 2019. – № 3. – С. 78 - 89.

156. Овчарова, Е. В. Административная процедура налогового контроля в механизме правового регулирования / Овчарова Е. В. // Труды Института государства и права Российской академии наук. – 2019. – С. 137-158.

157. Онофрейчук А. Налоговое планирование со Швейцарией. Что меняется в 2020 году // Практическое налоговое планирование. 2020. № 1.

158. Пономарева, К. А. Правовая природа налоговых рюлингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика / Пономарева К. А. // Налоговед. – 2023. – № 12. – С. 72-81.

159. Старженецкая, Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л. Н. Старженецкая. — Москва: Статут, 2018. — 300 с.

160. Султанов, А. Р. Мотивированное мнение налогового органа как обжалуемый в суде ненормативный акт / А. Р. Султанов // Налоговед. – 2023. – № 8. – С. 24-31. – EDN HXBLBS.

161. Цыганова, Т. Д. Институт предварительного налогового контроля в России: проблемы и перспективы развития / Цыганова Т. Д., Лялина Ж. И. // Исследования и разработки: научно-технический журнал. – 2015. – № 42. – С. 145-149. – DOI: 10.18454/IRJ.2015.42.145.

162. Шепенко, Р. А. Принцип государства благосостояния и баланс интересов в налоговых отношениях / Р. А. Шепенко // Роль права в обеспечении благополучия человека : Сборник докладов XI Московской юридической недели:

XX Международная научно-практическая конференция и XXII Международная научно-практическая конференция Юридического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова: в 5 ч., Москва, 23–26 ноября 2021 года. Том Ч. 5.. – Москва: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2022. – С. 202-206.

163. Шепенко, Р. А. Источники налогового права США: внутренний договор / Р. А. Шепенко // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений : Материалы Международной научно-практической конференции, Воронеж, 29–31 марта 2012 года / Под редакцией: М. В. Карасева (Сенцова). – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2012. – С. 451-456.

164. Шерстобоев, О. Н. Критерии оценки административного усмотрения: вопросы теории, российский и зарубежный опыт / О. Н. Шерстобоев // Lex Russica (Русский закон). – 2024. – Т. 77, № 5(210). – С. 118-129. – DOI 10.17803/1729-5920.2024.210.5.118-129.

165. Шерстобоев, О. Н. Юридическая сила административного акта: проблема определения / О. Н. Шерстобоев // Журнал российского права. – 2024. – Т. 28, № 8. – С. 146-159. – DOI 10.61205/S160565900029927-3.

166. Юсубов, Э. С. Правовая природа актов, содержащих разъяснения законодательства и обладающих нормативными свойствами [Электронный ресурс] / Юсубов Э. С., Филимонов Ю. В. // Вестник Томского государственного университета. Право. – 2022. – № 43. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-priroda-aktov-soderzhaschih-razyasneniya-zakonodatelstva-i-obladayuschih-normativnymi-svoystvami> (дата обращения: 17.06.2024).

Литература на иностранных языках

167. Alarie, B., Datt K. H., Sawyer A. J., Weeks G. Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 2014. – Vol. 20, № 4. – P. 362-389.

168. Alexander Nabavi-Noori A. Agency Control and Internally Binding Norms // *Yale Law Journal*. – 2022. – Vol. 131, № 4. – P. 1278-1345.
169. Alink, A., van Kommer V. *The Dutch Approach, Description of the Dutch Tax and Customs Administration*. – Amsterdam: BFD Publications BV, 2009.
170. Allingham, M. G., Sandmo A. Income tax evasion: A theoretical analysis // *Journal of public economics*. – 1972. – № 1(3-4). – P. 323-338.
171. Alm, J., Kirchler E., Muehlbacher S., et al. Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behaviour // *CESifo Forum*. – 2012. – Том 13, № 2. – С. 33-40.
172. Asuzu, C. Interpreting Tax Statutes: Should Judges Fight Tax Avoidance? [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: <https://ssrn.com/abstract=3063961> (дата обращения: 11.05.2024). – DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3063961>.
173. Auby, J. B., Dero-Bugny D. Les principes de sécurité uridiques et de confiance légitime (The principles of legal certainty and legitimate expectations) // Auby J.B, Dutheil de la Rochère J. (eds.). *Droit administratif européen (European administration law)*. – Bruxelles: Bruylant, 2007.
174. Bartes, R. Legal institute of advance tax rulings // *Białostockie Studia Prawnicze (Uniwersytet W Białymstoku)*. – 2019. – Том 24, № 3. – P. 157-164.
175. Bay, H. Advance Ruling Practice in Turkish Tax Law and Its Outcomes // *Recent Researches on Social Sciences*. – 2018. – P. 487-493.
176. Bentley, D. A Proposal for Reform of the Australian Rulings System // *Australian Tax Review*. – 1997. – Vol. 26. – P. 57.
177. Birch, B. *Legislating for self-assessment of tax liability: A Government discussion document*. – Wellington: Government Printer, 1998.
178. Blaike, A. Binding Privbate Tax Rulings: Appearances Can Be Deceiving // *Journal of Banking and Finance Law and Practice*. – 1994. – Vol. 5. – P. 130.
179. Bradford, M. *Taxation (Accrual Rules and Other Remedial Matters) Bill 1998, Commentary on the Bill*. – Wellington, 1998.
180. Brodzka, A. Better governance through more transparency on advance cross-border tax rulings // *Journal of Governance & Regulation*. – 2017. – Vol. 6, № 1.

181. Camp, B. T. A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act [Электронный ресурс] // *Duke Law Journal*. – 2014. – Vol. 63, № 8. – P. 1673-1715. – Режим доступа: <https://www.jstor.org/stable/23792722> (дата обращения: 11.05.2024).
182. Chan, W. Binding Rulings // *Fiscal Studies*. – 1997. – Vol. 18, № 2. – P. 189-210.
183. Chen A., Hieber P., Sureth-Sloane C. Pay for Tax Certainty? Advance Tax Rulings for Risky Investment under Multi-Dimensional Tax Uncertainty. 47 p. Режим доступа: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4027790> или <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4027790> (дата обращения: 02.02.2025).
184. Choi, J. H. An Empirical Study of Statutory Interpretation in Tax Law // *New York University Law Review*. – 2020. – Vol. 95, № 2. – P. 363-433.
185. Devos E., Farber D. B., Li H., Rahman S. IRS Private Letter Rulings: Initial Evidence on Determinants and Consequences // *Journal of Financial Research*. 2023. Vol. 46. P. 852. <https://doi.org/10.1111/jfir.12338>.
186. Diller, M., Kortebusch P., Schneider G., Sureth C. Boon or bane of advance tax rulings as a measure to mitigate tax uncertainty and foster investment [Электронный ресурс] // *Arqus Discussion Paper*. – Berlin: Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), 2015. – № 187. – Режим доступа: <http://hdl.handle.net/10419/109954> (дата обращения: 11.05.2024).
187. Dmitrieva, I. Tax Treaty Disputes in Russia // Baistrocchi E. (eds). *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes (Cambridge Tax Law Series)*. – Cambridge: Cambridge University Press, 2017. – P. 905-961. – DOI: 10.1017/9781316528945.022.
188. Feinschreiber, R., Kent M. Hong Kong Advance Ruling Cases-Taxability of Profits // *Corp. Bus. Tax'n Monthly*. – 2008. – № 10. – P. 31.
189. Ferreira, E., Theurer M. Report of the Special Committee on Tax Ruling and Other Measures Similar or Effect № 2015/2066(INI). – 2015.
190. Feinschreiber, R., Kent M. *Asia-Pacific Transfer Pricing Handbook*. – Singapore: John Wiley & Sons, 2012. – 720 p. – ISBN: 9781118359372.

191. Filipczyk, H. Indywidualne interpretacje prawa podatkowego (Individual tax interpretations). – Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego, 2011.
192. Fitzgerald, J. Private Binding Rulings with Self Assessment // University of Wollongong, Faculty of Business – Accounting & Finance Working Papers. – 1993. 7 p.
193. Forestini, R. Les accords avec l'administration fiscale (Agreements with the tax authorities). – Bruxelles: Larciere Group, 2003.
194. Geelhand, N. Le principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal (The principle of legitimate belief in administrative law and tax law) // Revue critique de jurisprudence belge (Critical review of Belgian case law). – 1995. – № 3.
195. Givati, Y. Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings [Электронный ресурс] // Virginia Tax Review. – 2009. – Режим доступа: <https://dash.harvard.edu/handle/1/3333571> (дата обращения: 11.05.2024).
196. Gomułowicz, A., Małeckie J. Podatki i prawo podatkowe (Taxes and tax law). – Warszawa: LexisNexis, 2011.
197. Gutuza, T. Tax Rulings – Contribution to Certainty: A South African Perspective // Journal of Tax Administration. – 2023. – Vol. 8, № 1. – P. 132-149.
198. Harris, P. A. Private Tax Rulings: An Advanced System // Australian Tax Review. – 1994. – Vol. 23, № 1. – P. 22.
199. James, S., Sawyer A., Wallschutzky I. The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom // Australian Tax Forum. – 1998. – Vol. 14. – P. 183.
200. Kovac, P., Jovanovic T. Ensuring tax stability through advance rulings in (Slovene) practice // Economic and Social Development /Book of Proceedings. – 2017. – P. 337-347.
201. Lamarque, J., Négrin O., Ayrault L. Droit fiscal general (General tax law). – Paris: LexisNexis, 2009.
202. Laurence, M. Investigation: The fall of the Tax Office's golden boy [Электронный ресурс] // Business Review Weekly. – 2000. – Vol. 22, № 12. – Режим доступа: <http://www.brw.com.au> (дата обращения: 31.03.2023).

203. Life Office Association of New Zealand. Submission to the Finance and Expenditure Select Committee on the Taxation Reform (Binding Rulings and Other Matters) Bill. – Wellington, 1995.

204. Lowcay, Q. The Binding Rulings Regime: An Introduction to a Useful Planning Tool and a Brief Comparison with the Australian Model // *Current Taxation*. – 1995. – Vol. 39. – P. 61.

205. Mahajan, P. K. Advance Ruling Under GST Law With Case Laws [Электронный ресурс] // *Taxguru*. – 2023. – Режим доступа: <https://taxguru.in/goods-and-service-tax/advance-ruling-gst-law-case-laws.html> (дата обращения: 11.05.2024).

206. Mapp, W. Binding Rulings // *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. – 1996. – Vol. 2. – P. 139-144.

207. Michel, V. Brève observations sur l'application des principes de sécurité juridique et de confiance légitime (Brief comments on the application of the principles of legal certainty and legitimate expectations) // *La gazette du Palais*. – 2009. – № 1.

208. Mischo, P., Kerger F. The New Luxembourg Tax Ruling Procedure // *European Taxation*. – 2015. – № 7.

209. Morawski, W. The tax rulings—the conflict between the principle of legality and the principle of legitimate expectations // Lotko E., Zawadzka-Pak U.K., Radvan M. (eds.). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest (Conference Proceedings)* // *Temida 2*. – 2018. – P. 521-532.

210. Morawski, W. Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana (Tax and custom law interpretation – stability and change). – Warszawa: Wolters Kluwer, 2012.

211. Noroozi, A. Inspector-General of Taxation. Review into the Australian Taxation Office's administration of class rulings [Report] / A. Noroozi // *Report to the Assistant Treasurer*. – September 2011. 39 p.

212. Nivedha, S. Board of Advance Ruling under Finance Act, 2021: A Mediocre Replacement for Authority for Advance Ruling // *Supremo Amicus*. – 2022. – № 28. – P. 458.

213. Organisational Review Committee. Organisational Review of the Inland Revenue Department. – Wellington: Government Printer, 1994.
214. Osteen, D. E., Crouch, N. F., & Bennett, P. (2002). Obtaining Private Guidance from the Internal Revenue Service. In Tax Institute Compendium of the University of Southern California School of Law (Chapter 17, pp. 17-1–17-55).
215. Pal, A. Critical Analysis of the Working of Authority for Advance Ruling (AAR) in India // SSRN Electronic Journal. – 2018. – DOI: 10.2139/ssrn.3516466
216. Panther, T., Botha R. Binding rulings // TAXtalk. – 2018. – Tom 2018, № 72. – C. 68-101.
217. Pijl, H., Hahlen W. The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands // Bulletin for International Fiscal Documentation. – 2001. – № 55(12). – P. 614-629.
218. Prebble, J. Advance rulings procedures // Victoria University of Wellington Law Review. 1985.
219. Prebble, J. Advance Rulings on Tax Liability. Wellington: Institute of Policy Studies, Victoria University of Wellington, 1986.
220. Prebble, K. C. Advance Rulings: A Proposed Procedure // Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990s. – 1996. – P. 94-129.
221. Prebble, J. Canadian and Swedish Procedures for Advance Rulings in Income Tax Cases // Australian Tax Forum. - 1987. - Vol. 4, № 2. - P. 217-237
222. Raabe, W. A. Federal tax research. – Mason, OH: Thomson/South-Western, 2009. – 572 p.
223. Rangari, J. B. Advance Ruling in India // Journal on Contemporary Issues of Law. – 2017. – Vol. 3, № 7. – P. 2-3.
224. Reddy, P. L. The Commissioner's Rulings // Victoria University of Wellington Law Review. – 1983. – Vol. 13. – P. 21-32.
225. Richelle, I. Belgium // 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.

226. Rocher, C., Wilkinson N. Binding private rulings [Электронный ресурс] // IBFD Online Books. – IBFD, 2017. – Режим доступа: <https://hdl.handle.net/10520/EJC-5bcdc7b6a> (дата обращения: 11.05.2024).
227. Romano, C. A. Advance tax rulings and principles of law: towards a European tax rulings system? // Intern. bureau of fiscal documentation, Acad. Council, 2002. – P. 544.
228. Rozelle, Van Schaik. An overview of the SARS dispute resolution process [Электронный ресурс] // Affiliations. – 2015. – Режим доступа: <https://hdl.handle.net/10520/EJC175746> (дата обращения: 11.05.2024).
229. Sandford, C., Hasseldine J. The Compliance Costs of Business Taxes in New Zealand. – Wellington: Institute of Policy Studies, 1992.
230. Sawyer, A. An International Comparison of Binding Rulings Regimes: A Report for the Adjudication and Rulings Division of the Inland Revenue Department. – Wellington: Inland Revenue Department, 2001. – 235 p.
231. Sawyer, A. Binding rulings in New Zealand: An assessment of the first ten years // Canterbury Law Review. – 2006. – Vol. 12. – P. 273-302.
232. Sawyer, A. Binding Tax Rulings: The New Zealand Experience // Australian Tax Review. – 1997. – Vol. 26. – P. 11-27.
233. Sawyer, A. Comparing New Zealand's Private Rulings System and its Features with a Selection of International Private Rulings Systems – What is there in Common? // Journal of Australian Taxation. – 2002. – Vol. 5. – P. 440-465.
234. Sawyer, A. J. Broadening the Scope of Consultation and Strategic Focus in Tax Policy Formulation: Some Recent Developments // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 1996. – Vol. 2. – P. 17.
235. Sawyer, A. J. Guide to Binding Rulings: Second Edition // Butterworths Taxation Service Commentary. – Wellington: Butterworths of New Zealand Ltd, 1999.
236. Sawyer, A. Professor John Prebble's Guiding Hand in New Zealand's Advance (Binding) Rulings Regime // Victoria University of Wellington Law Review. – 2022. – Vol. 52. – P. 939-962. – DOI: 10.26686/vuwlr.v52i4.7426.

237. Sawyer, A. J. What are the Lessons for Australia from New Zealand's First Comprehensive Remedial Review of its Binding Rulings Regime? // Australian Tax Review. – 2000. – Vol. 29, № 3. – P. 133.

238. Sawyer, A. J. A Selected International Comparison of Revenue Rulings Systems and their Features – What is there in Common? // Proceedings of the Fifth International Conference on Tax Administration, Sydney NSW, April 4-5, 2002.

239. Scolaro, D. Tax Rulings: Opinion or Law? The Need for an Independent 'Rule-Maker' // Revenue Law Journal. – 2006. – Vol. 16, № 1, ст. 7.

240. Sherman, T. Report of an Internal Review of the Systems and Procedures relating to Private Binding Rulings and Advance Opinions in the Australian Taxation Office. – Canberra, 2000.

241. Slater, A. H. What's the Matter with Future Tax Rulings? // The CCH Journal of Australian Taxation. – 1992. – June/July, № 7.

242. Smith, N. Binding Rulings: A Step Forward? // Chartered Accountants Journal. – 1995. – Vol. 75. – P. 29-31.

243. Sugarman, N.A. Tax Ruling Procedure Revisited // William & Mary Law Review. – 1968. – Vol. 9. – № 4. – P. 1011-1040.

244. Szabó, I. Advance tax ruling in the domestic and international dimensions : thesis of PhD dissertation // Doctorate School, Faculty of Law and Political Science, Pázmány Péter Catholic University, Budapest, 2016.

245. Texier, P. (2017). La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. HAL CCSD, 12 p.

246. Thuronyi, V. Comparative Tax Law [Электронный ресурс]. – The Hague: Kluwer Law International, 2003. – 373 p. – Режим доступа: <https://ssrn.com/abstract=520622> (дата обращения: 11.05.2024).

247. Van Schalkwyk, L. The discretionary powers of the Commissioner for the South African Revenue Services – Are they constitutional? // Meditari Accountancy Research. – 2004. – Vol. 2. – P. 165-183.

248. Vanhulle, V. The Belgian Advance Ruling Procedure: Recent Experience and Greater Efficiency and Flexibility from 2015 // European Taxation. – 2015. – № 3.

249. Waerzeggers, C. J., Hillier C. Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime // Tax Law Technical Note. – 2016. – № 2016(002). – A001. DOI: 10.5089/9781513511610.008.A001

250. Wilkinson, N., Renwick C. J. M. Binding Private & General Rulings [Электронный ресурс] // Affiliations. – 2017. – Режим доступа: <https://hdl.handle.net/10520/EJC-8135537d7> (дата обращения: 11.05.2024).

Иные источники в сети Интернет

251. Австралийское налоговое управление : официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ato.gov.au/> (дата обращения: 02.06.2024).

252. Служба доходов Южной Африки: официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.sars.gov.za/> (дата обращения: 02.06.2024).

253. Central Board of Direct Taxes [Electronic resource] / Government of India // Income Tax Department. URL: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx> (дата обращения: 15.04.2025).

254. Income Tax Department [Electronic resource] / Ministry of Finance, Government of India // Official Portal. URL: <https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/> (дата обращения: 15.04.2025).

255. Collins Dictionaries [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/advance> (дата обращения: 01.05.2024).

256. Официальный сайт NASDAQ. Словарь финансовых терминов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nasdaq.com/glossary/a/advance-tax-ruling> (дата обращения: 01.05.2024).

257. Онлайн этимологический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.etymonline.com/word/advance> (дата обращения: 01.05.2024).

258. Южно-Африканский институт правовой информации : официальный сайт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.saflii.org/> (дата обращения: 02.06.2024).

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А - Сравнительный анализ элементов оферты в различных видах налоговых рулингов

Конститутивный элемент оферты	Частный налоговый рулинг	Публичный налоговый рулинг	Гибридный налоговый рулинг
Что является офертой	Запрос налогоплательщика на получение рулинга или частный рулинг	Налоговый рулинг	Запрос на получение рулинга для определенной категории лиц/продуктов или налоговый рулинг
Оферент	Налогоплательщик (при подаче запроса) или уполномоченный орган (при выдаче налогового рулинга)	Уполномоченный орган	Налогоплательщик (представитель определенной категории/класса или инициатор нового финансового продукта) или уполномоченный орган
Наличие волеизъявления одной стороны (оферента), выраженного в установленной форме	При оференте-налогоплательщике: представлено в виде формализованного запроса; при оференте-уполномоченном органе: выражено в частном рулинге	Выражается в опубликованном рулинге	При оференте-налогоплательщике: представлено в виде запроса от представителя группы; при оференте-уполномоченном органе: выражено в проекте рулинга
Адресованность волеизъявления конкретному лицу или определенному кругу лиц	При оференте-налогоплательщике: адресовано налоговому органу; при оференте-уполномоченном органе: адресовано конкретному налогоплательщику	Адресовано неопределенному кругу налогоплательщиков	При оференте-налогоплательщике: адресовано налоговому органу; при оференте-уполномоченном органе: адресовано определенной категории налогоплательщиков
Направленность волеизъявления на создание юридических прав и обязанностей	Создает индивидуальные права и обязанности для конкретного налогоплательщика	Устанавливает права и обязанности для всех налогоплательщиков	Устанавливает права и обязанности для идентифицируемой группы налогоплательщиков или в отношении конкретного финансового продукта
Наличие намерения оферента считать себя связанным предложением в случае его акцепта	При оференте-налогоплательщике: обязательство следовать заявленным параметрам; при оференте-налоговом органе: обязательство применять согласованный подход	Обязательство налогового органа применять заявленный подход ко всем аналогичным ситуациям	При оференте-налогоплательщике: обязательство обеспечить соответствие деятельности группы заявленным характеристикам; при оференте-налоговом органе: обязательство применять единый подход к определенной категории
Включение в содержание оферты всех существенных условий планируемого договора	Детальное описание конкретной операции или сделки с указанием всех значимых параметров	Описание типовой ситуации с указанием существенных признаков, определяющих применимость рулинга	Подробное описание параметров финансового продукта или характеристик деятельности определенного класса налогоплательщиков
Доведение оферты до адресата	Подача заявления / извещение о выдаче налогового рулинга	Публикация налогового рулинга	Подача заявления / извещение, с обязательной публикацией

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б - Сравнительный анализ элементов акцепта в различных видах
налоговых рулингов

Элементы акцепта	Частный налоговый рулинг	Публичный налоговый рулинг	Гибридный налоговый рулинг
Что является акцептом	При оференте-налогоплательщике: решение уполномоченного органа о выдаче рулинга или молчание уполномоченного органа в течение установленного законом срока; при оференте-уполномоченном органе: Фактическое применение налогоплательщиком налогового рулинга. <i>Не является акцептом</i> , если уполномоченный орган вынесет иной (измененный или свой вариант) налогового рулинга. В данном случае, это будет являться новой офертой (контрофертой).	Фактическое применение налогоплательщиками налогового рулинга	При оференте-налогоплательщике: решение уполномоченного органа о выдаче рулинга для категории, или молчание в установленный срок; при оференте-уполномоченном органе: Фактическое применение представителем группы или разработчиком продукта налогового рулинга <i>Не является акцептом</i> , если уполномоченный орган вынесет иной (измененный или свой вариант) налогового рулинга. В данном случае, это будет являться новой офертой (контрофертой).
Акцептант	Уполномоченный орган (при оференте-налогоплательщике) или налогоплательщик (при оференте-уполномоченном органе)	Налогоплательщики, применяющие публичные рулинги	Уполномоченный орган (при оференте-налогоплательщике) или представитель категории/класса налогоплательщиков (при оференте-уполномоченном органе)
Полное и безоговорочное принятие условий оферты	При акцептанте-уполномоченном органе: полное согласие с заявленной налоговой позицией или презумпция согласия при молчании; при акцептанте-налогоплательщике: безусловное принятие позиции уполномоченного органа	Следование всем положениям публичного рулинга без отклонений	При акцептанте-уполномоченном органе: согласие с позицией для всей категории или презумпция согласия при молчании; при акцептанте-представителе категории: принятие всех условий рулинга
Выражение согласия связать себя предложенными условиями	При акцептанте-уполномоченном органе: принятие обязательства не менять налоговую квалификацию или молчаливое принятие такого обязательства; при акцептанте-налогоплательщике: обязательство следовать параметрам деятельности	Применение налогового рулинга при исполнении налоговых обязанностей	При акцептанте-уполномоченном органе: обязательство сохранять налоговый режим для всей категории или молчаливое принятие такого обязательства; при акцептанте-представителе: обеспечение соответствия деятельности группы
Коммуникация акцепта	При акцептанте-уполномоченном органе:	Отражение в налоговой отчетности и	При акцептанте-уполномоченном органе:

оференту в надлежащей форме	официальное уведомление о выдаче рулинга или отсутствие ответа в установленный срок; при акцептанте-налогоплательщике: письменное подтверждение или конклюдентные действия	документации сведений о применении публичного рулинга	официальное опубликование рулинга для категории или отсутствие ответа в установленный срок; при акцептанте-представителе: письменное уведомление и информирование членов группы
Возможность выражения акцепта конклюдентными действиями	Да	Да	Да
Акцепт посредством молчания	Только для уполномоченного органа, в тех случаях когда это допускается законом.	Нет	Только для уполномоченного органа, в тех случаях когда это допускается законом.
Юридические последствия акцепта	Формирование обязательств с сторон (налогового органа и конкретного налогоплательщика) в рамках налоговых правоотношений.	Формирование обязательств с сторон (налогового органа и неопределённого круга налогоплательщиков) в рамках налоговых правоотношений.	Формирование обязательств в отношении определенной категории налогоплательщиков или финансового продукта
Срок для выражения акцепта	При акцептанте-уполномоченном органе: установленный законодательством срок рассмотрения запроса; при акцептанте-налогоплательщике: срок, указанный в рулинге	В течении действия налогового рулинга	При акцептанте-уполномоченном органе: установленный срок рассмотрения запроса для категории; при акцептанте: в течении действия налогового рулинга