

АДМИНИСТРАТИВНОЕ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО ADMINISTRATIVE AND FINANCIAL LAW

<https://doi.org/10.22363/2313-2337-2025-29-2-365-381>
EDN: XTQPKU

Научная статья / Research Article

Налоговые рулинги в системе налогового администрирования: опыт зарубежных стран

М.Д. Надточий^{ID}✉, З.В. Макаrchук^{ID}, А.Б. Зеленцов^{ID}

Российский университет дружбы народов, г. Москва, Российская Федерация
✉mnadtochiy@gmail.com

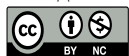
Аннотация. Цель исследования – всесторонняя оценка роли налоговых рулингов в обеспечении правовой определенности, защите прав налогоплательщиков и снижении рисков налоговых споров с учетом баланса частных и публичных интересов. В работе проводится детальный анализ концептуальных и практических аспектов налоговых рулингов, включая определение понятия, правовую природу, виды рулингов, их цели и функции. С использованием метода сравнительного правоведения исследуются особенности налоговых рулингов в различных юрисдикциях. Особое внимание уделяется потенциальным недостаткам и ограничениям данного института. Авторы проводят сравнение института рулингов с российской практикой предоставления письменных разъяснений налогового законодательства Министерством финансов и мотивированных мнений налоговых органов, выявляя специфику налоговых рулингов как инструмента налогово-правового регулирования в системе налогового администрирования. В результате исследования выявлены ключевые характеристики института налоговых рулингов, определена его правовая природа, проанализированы основные виды рулингов и их функциональное назначение. Приведена классификация налоговых рулингов на частные, публичные и гибридные. Выявлены концептуальные отличия налоговых рулингов от мотивированных мнений и письменных разъяснений налогового законодательства в российском налоговом праве.

Ключевые слова: налоговые рулинги, публичные рулинги, частные рулинги, заблаговременные решения, налоговое администрирование

Конфликт интересов. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Вклад авторов: *Надточий М.Д.* – формулирование идеи, сбор материала, подготовка и написание рукописи; *Макарчук З.В.* – анализ, систематизация и научная проработка собранных материалов, научное руководство процессом планирования и выполнения исследования; *Зеленцов А.Б.* – рецензирование и редактирование рукописи. Все авторы ознакомились с окончательной версией статьи и одобрили ее.

© Надточий М.Д., Макаrchук З.В., Зеленцов А.Б., 2025



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode>

Поступила в редакцию: 24 апреля 2024 г.

Принята к печати: 15 апреля 2025 г.

Для цитирования:

Надточий М.Д., Макаρχук З.В., Зелентсов А.Б. Налоговые рулинги в системе налогового администрирования: опыт зарубежных стран // RUDN Journal of Law. 2025. Т. 29. № 2. С. 365–381. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2025-29-2-365-381>

Advance Tax Rulings in the System of Tax Administration: International practices

Mikhail D. Nadtochiy  , Zlata V. Makarchuk , Alexander B. Zelentsov 

RUDN University, Moscow, Russian Federation

mnadtochiy@gmail.com

Abstract. The research aims to assess the role of tax rulings in ensuring legal certainty, protecting taxpayers' rights, and reducing tax dispute risks, while balancing private and public interests. The paper analyzes the conceptual and practical aspects of advance tax rulings, including definitions, legal nature, types, objectives, and functions. Using comparative law, it investigates tax ruling practices in various jurisdictions, highlighting potential shortcomings and limitations. It compares rulings with the Russian practice of written tax law explanations from the Ministry of Finance and reasoned opinions from tax authorities, identifying the specifics of tax rulings as a tax and legal regulation instrument within tax administration. The research identifies the key characteristics of advance tax rulings, determines their legal nature, and analyzes the main types and functional purposes. It classifies tax rulings as private, public, and hybrid. The study reveals conceptual differences between tax rulings and reasoned opinions and written explanations of tax legislation in Russian tax law. Finally, it formulates proposals for modernizing Russian tax legislation, incorporating best international practices for advance tax ruling regulation.

Key words: advance tax rulings, public rulings, private rulings, legal certainty, tax administration
Conflict of interest. The authors declare no conflict of interest.

The authors' contribution: *Nadtochiy M.D.* – conceptualization of the idea, data collection, preparation and writing of the manuscript; *Makarchuk Z.V.* – analysis, systematization and scientific development of the collected materials, scientific supervision of the research planning and implementation process; *Zelentsov A.B.* – review and editing of the manuscript. All authors have read and approved the final version of the article.

Received: 24th April 2024

Accepted: 15th April 2025

For citation:

Nadtochiy, M.D., Makarchuk, Z.V., Zelentsov, A.B. (2025) Advance Tax Rulings in the System of Tax Administration: International practices. *RUDN Journal of Law*. 29 (2), 365–381. <https://doi.org/10.22363/2313-2337-2025-29-2-365-381>

Введение

Традиционные модели налогового комплаенса, основанные на теории ожидаемой полезности (Allingham & Sandmo, 1972), в последние годы подвергаются все большему критическому анализу. Растущий объем эмпирических данных свидетельствует о том, что такие факторы, как неопределенность налогового законодательства и восприятие справедливости, могут оказывать значительное влияние на поведение налогоплательщиков, помимо и даже вопреки чисто экономическим стимулам (Kirchler, 2007). Эти

выводы побудили исследователей и политиков переосмыслить природу налоговых обязательств и роль налоговых органов в содействии соблюдению требований.

Центральное место в этом переосмыслении занимает концепция «горизонтальных» отношений между налогоплательщиками и налоговыми администрациями. В отличие от традиционной «вертикальной» парадигмы, характеризующейся иерархией и принуждением, горизонтальный подход подчеркивает совместную ответственность и взаимную выгоду. Это проявляется в таких инновациях, как программы налогового мониторинга, в рамках которых налогоплательщики добровольно предоставляют налоговым органам доступ к своим данным в режиме реального времени в обмен на повышенную определенность и снижение административного бремени.

Налоговые рулинги, которые являются центральным объектом настоящего исследования, можно рассматривать как еще один пример этого сдвига в сторону более горизонтальных отношений. Предоставляя налогоплательщикам возможность заранее получить официальное руководство по толкованию и применению налогового законодательства, рулинги служат механизмом снижения неопределенности и содействия добровольному соблюдению требований (Romano, 2002). В отличие от постфактумных аудитов или штрафов рулинги представляют собой проактивный подход, основанный на диалоге и взаимном обмене информацией.

Однако, несмотря на эту многообещающую концептуальную основу, эмпирические данные о влиянии рулингов на поведение налогоплательщиков остаются неоднозначными. С одной стороны, исследования показывают, что возможность получения четкого руководства может повысить воспринимаемую справедливость и легитимность налоговой системы, что, в свою очередь, коррелирует с повышением уровня соблюдения требований (Kirchler, 2007). Более того, сам процесс взаимодействия с налоговыми органами для получения рулинга может способствовать развитию более позитивных и основанных на сотрудничестве отношений.

С другой стороны, эффективность рулингов может быть подорвана проблемами доступности, последовательности и справедливости. Если процесс получения рулингов является слишком обременительным или дорогостоящим, он может непреднамеренно отпугнуть налогоплательщиков, особенно малые предприятия или физические лица. Аналогичным образом, если рулинги воспринимаются как непоследовательные или предвзятые, они могут фактически усилить ощущение несправедливости и подорвать доверие к налоговой системе.

Учитывая эти соображения, настоящее исследование стремится внести вклад в понимание роли налоговых рулингов в современном налоговом администрировании. В последующих разделах будут углубленно рассмотрены концептуальные и практические аспекты рулингов, начиная с определения самого термина. Будет проанализирована правовая природа рулингов, их место в более широкой системе налогового права и администрирования, а также различные типы или категории существующих рулингов.

Кроме того, будут исследованы заявленные цели и функции рулингов, как с точки зрения налоговых органов, так и налогоплательщиков. Это включает анализ того, как рулинги могут способствовать повышению определенности, снижению затрат на соблюдение требований, предотвращению споров и поощрению добровольного соблюдения требований. В то же время будут критически рассмотрены потенциальные недостатки или ограничения рулингов, такие как риск неправильного использования, непоследовательного применения или чрезмерной зависимости.

Понятие и правовая природа налогового рулинга в зарубежных странах

Развитие института налоговых рулингов в зарубежных странах прошло несколько этапов, на каждом из которых несколько по-разному определялись его цели и роль.

Изначально с появлением первых частных разъяснений по вопросам налогообложения в первой половине XX в., они рассматривались прежде всего как помощь в расчетах по сложным нестандартным операциям. Их цель заключалась в информировании и консультировании по техническим вопросам исчисления налогов. Во второй половине XX в. на первый план вышла цель защиты прав и законных интересов налогоплательщиков путем предоставления им официальных руководств по толкованию и применению налогового законодательства для минимизации рисков ошибки, а также предоставления гарантий в отношении последующих налоговых последствий проводимых операций.

Современный этап развития института рулингов, особенно в условиях цифровизации, характеризуется комплексным подходом к определению их целей и роли. Акцент делается на такие аспекты, как содействие налогоплательщикам в правильном исполнении их налоговых обязанностей, обеспечение стабильности налоговой системы, единообразие правоприменения, защита прав налогоплательщиков и повышение открытости действий налоговых органов. Таким образом, подходы к пониманию данного института претерпевали постоянную эволюцию.

Термин «рулинг» (“ruling”) в значении «заблаговременное решение» (“advance ruling”) получил широкое распространение в международной практике и научной литературе по налоговому праву. В этом значении в российском законодательстве данный термин пока не нашел применения, за исключением области таможенного регулирования (статьи 23, 32, 38 Таможенного Кодекса Евразийского Экономического Союза¹). Однако перевод англоязычного термина «advance ruling» как «предварительное решение» представляется не вполне точным для отражения его сущности. Более корректной видится трактовка в значении «заблаговременное решение». Учитывая устоявшееся употребление термина «рулинг» в отечественной научной литературе по налоговому праву, использование транслитерированной формы данного термина является оправданным.

ОЭСР² дает следующее понятие рулинга («advance rulings»): «Письменное решение, которое налоговые власти направляют налогоплательщику в связи с толкованием и применением налогового законодательства к определенному набору фактов».

Определение налогового рулинга, данное ОЭСР, позволяет выделить его ключевые признаки как инструмента налогового администрирования. Во-первых, рулинг представляет собой официальную письменную интерпретацию налоговыми органами применения законодательства к конкретной ситуации налогоплательщика, что обеспечивает прозрачность и определенность налоговых последствий. Во-вторых, (частный) рулинг имеет индивидуальный характер, поскольку выдается по запросу налогоплательщика и основывается на представленных им фактах и обстоятельствах, в отличие от общих разъяснений налогового законодательства.

¹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (ред. от 29.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/?ysclid=m03kv52ojh715606232 (дата обращения: 12.05.2024).

² Официальный сайт Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР). Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.html> (дата обращения: 26.02.2023).

В контексте исследуемой проблематики несомненный интерес представляет опыт Индии, где с введением в 1993 г. системы рулингов понятие налогового рулинга заметно расширилось.

Определения налогового рулинга в Финансовом законе 1993 г. и Законе о подоходном налоге Индии³ имеют ряд общих ключевых признаков. Во-первых, рулинг представляет собой определение, решение или заключение уполномоченного органа по вопросам права или факта, связанным с конкретной сделкой налогоплательщика. Во-вторых, рулинг может относиться как к уже совершенной, так и к предполагаемой сделке, что позволяет налогоплательщику заранее прояснить налоговые последствия. В-третьих, оба определения указывают на «индивидуальный характер» рулинга, поскольку он выдается в отношении сделки конкретного заявителя.

Отличительной особенностью определения в Законе о подоходном налоге является акцент на международном аспекте рулингов. Отдельно выделены ситуации, когда заявителем выступает нерезидент либо резидент в отношении сделки с нерезидентом. Ещё одним важным дополнением является возможность получения рулинга по вопросу методики расчёта налогооблагаемого дохода. Таким образом, определение налогового рулинга в Законе о подоходном налоге Индии является более детализированным и учитывает специфику трансграничных операций.

Раскрывая понятие «налоговый рулинг» («advance tax ruling»), необходимо отметить некоторые неточности, допускаемые исследователями при использовании данной терминологии.

Во-первых, следует учитывать, что термин «ruling» обозначает официальное мнение или решение, выносимое представителем власти. То, что мы называем рулингом или налоговым рулингом – это «advance ruling» или «advance tax ruling». Различие заключается в том, что рулинг как «решение, мнение, постановление» выносится на основании проверки состоявшейся сделки, а заблаговременный рулинг – при изучении «проекта» планируемой сделки. Для наглядности, заблаговременный рулинг – это заключение о том, что проект здания соответствует всем законодательным нормам, но когда здание будет построено, то уполномоченный орган проведет проверку и вынесет рулинг о соответствии здания утвержденному (заблаговременным рулингом) проекту.

Во-вторых, учитывая, что определение понятия «рулинг» не закреплено в законодательстве, а подобрать подходящий аналог в русском языке не представляется возможным из-за его многозначности, то авторы полагают верным использовать понятие «рулинг» в русском языке в значении «заблаговременный рулинг» («advance ruling»).

В российском правоведении вопрос о самом названии налогового рулинга (advance tax ruling) остается дискуссионным. Так, в научной литературе встречаются следующие термины, подразумевающие налоговые рулинги: 1) налоговый рулинг; 2) предварительное решение; 3) предварительное налоговое разъяснение; 4) мотивированное мнение; 5) предварительное налоговое регулирование и др.

В отечественной литературе для обозначения института налогового рулинга используется также термин «фискальный рескрипт». Так, А.В. Демин отмечает, что налогоплательщики могут запросить мотивированное мнение как для будущих, так и для совершенных сделок, приближая этот процесс к международной практике фискального рескрипта (Demin, 2017).

Исследование правовой природы налогового рулинга представляет собой сложную задачу, учитывая многообразие его интерпретаций в различных юрисдикциях.

³ Ст. 245N Закона о подоходном налоге Индии от 1993 года. Режим доступа: <https://incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx> (дата обращения: 26.02.2024).

К. Романо в связи с этим справедливо отмечает, что рулинг может рассматриваться как акт публичной администрации, гражданский или публично-правовой договор, что свидетельствует о неоднозначности его правового статуса (Romano, 2002). Эта вариативность подчеркивает необходимость детального изучения конкретных правовых систем для понимания эволюции концепции налогового рулинга.

Ряд ученых, таких как М. Шлифирчук, Е. Ван де Вельде, Д. Маркс, полагают, что налоговые рулинги представляют собой нечто большее, чем просто правовой акт налоговой администрации (Ślifirczyk, 2023; Van de Velde, 2019; Marks, 1998). По мнению этих исследователей, налоговые рулинги являются по своей сути договором между налоговой администрацией и налогоплательщиком, определяющим порядок исполнения налоговой обязанности в каждом конкретном случае.

В своем исследовании «Tax rulings’ in the EU Member States» (2015) («Налоговые рулинги в государствах-членах ЕС») Е. Ван де Вельде определяет термин «налоговый рулинг» (“tax ruling”) как обобщающее понятие, охватывающее все виды налоговых договоренностей между налоговыми органами и налогоплательщиком⁴.

Особый интерес в этом контексте представляет опыт Нидерландов, где правовая природа налоговых рулингов претерпела значительные изменения за последние десятилетия. Анализируя эту эволюцию, можно проследить, как менялось понимание сущности рулинга: от обязательств налоговых органов в 1980-х гг. до обязательных мнений, а затем к концепции соглашения об урегулировании, регулируемого Гражданским кодексом Нидерландов. Эта трансформация отражает более широкую тенденцию в административном праве к использованию гибких инструментов, сочетающих элементы публичного и частного права.

В 1980-х гг. налоговые рулинги в Нидерландах рассматривались преимущественно как обязательства налоговых органов. Однако период с 1990 по 2001 гг. характеризовался значительной правовой неопределенностью и спорами между различными ветвями власти. Министерство финансов придерживалось позиции, что рулинги являются предварительными актами, не имеющими статуса административных актов согласно закону об общем административном праве. В противовес этому суды, включая Верховный суд, интерпретировали рулинги как соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом, регулируемые Гражданским кодексом. Этот конфликт отражал более глубокое противоречие между традиционным административно-правовым подходом и тенденцией к использованию гражданско-правовых инструментов в публичной сфере.

Поворотным моментом стал 2001 г., когда произошла существенная переоценка природы налоговых рулингов. Произошел отказ от интерпретации рулингов как односторонних актов в пользу их признания двусторонними соглашениями, обязательными для обеих сторон. Этот переход к регулированию рулингов в рамках гражданского права может рассматриваться как попытка найти баланс между гибкостью, необходимой для эффективного налогового администрирования, и правовой определенностью, требуемой для защиты интересов налогоплательщиков.

Ключевую роль в этой трансформации сыграли положения Гражданского кодекса Нидерландов, в частности статьи 900 и 906 раздела 7.15. Статья 900 определяет соглашение об урегулировании как инструмент для установления нового правового статуса между сторонами. Статья 906 расширяет применение этих положений на иные отношения, создавая тем самым правовую основу для новой интерпретации налоговых рулингов.

⁴ Van de Velde, E. (2015) ‘Tax rulings’ in the EU Member States. Study for the ECON Committee.

Относительно формы налоговых рулингов, то п. 2 ст. 900 ГК Нидерландов предусмотрено, что «оценка и установление их нового правового статуса может быть осуществлена посредством принятия совместного решения вовлеченных сторон, либо посредством решения одной из них, либо решением третьей стороны». Нужно пояснить, что налоговые рулинги, вынесенные решением налоговой администрации, будут иметь юридическую силу только в том случае, если они приняты (акцептированы) адресатом (налогоплательщиком) (Nadtochiy, 2024).

Х. Пил и В. Хален отмечают, что в контексте статьи 900 ГК Нидерландов налоговые рулинги рассматриваются как соглашение об определении налогового обязательства, направленного на избежание неопределённости или конфликта, касающегося правовых отношений между налогоплательщиком и налоговой администрацией, посредством которого обе стороны обязуются определить свои правовые отношения (Pijl & Nahlen, 2001). На налогоплательщика в этой связи возлагается обязанность раскрыть все важные для анализа конкретных обстоятельств детали (факты), а налоговая служба после выдачи рулинга обязуется им руководствоваться, то есть в дальнейшем оценивать факты и обстоятельства именно так, как указала в рулинге.

Эволюция позиции Верховного суда Нидерландов в отношении использования частноправовых инструментов для достижения публичных целей также заслуживает внимания. Изначальная поддержка такого подхода при отсутствии явного запрета сменилась более осторожной позицией. Суд стал ограничивать использование частноправовых инструментов ситуациями, когда публичное право не предлагает эквивалентных мер с большими гарантиями для граждан. Эта эволюция отражает растущее осознание необходимости баланса между эффективностью административного управления и защитой прав граждан.

Анализ опыта Нидерландов в определении правовой природы налоговых рулингов позволяет сделать вывод о сложности и многогранности этого процесса. Трансформация от административно-правового к гражданско-правовому подходу отражает более широкие тенденции в развитии современного права, где границы между различными отраслями становятся все более проницаемыми. Однако этот процесс также поднимает важные вопросы о пределах использования частноправовых инструментов в публичной сфере и о необходимости обеспечения адекватных гарантий для защиты общественных интересов.

Такие ученые, как К. Романо, Р. Бартес, В. Моравски, рассматривают налоговые рулинги как акты публичной администрации, регулируемые нормами публичного права. Так, К. Романо отмечает, что именно принципы административного права обеспечивают максимальную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков. Более того, К. Романо считает, что нет оснований относить налоговые рулинги к публично-правовым соглашениям, так как в этих соглашениях отсутствует встречное удовлетворение. Таким образом, по мнению ученого, соглашения о трансфертном ценообразовании (Advance pricing agreement, APA) нельзя относить к административным договорам, так как налогоплательщик лишь дает свое обязательное согласие с ним (Romano, 2002).

В рамках анализа правовой природы налоговых рулингов представляется целесообразным рассмотреть их соответствие ключевым признакам административных актов. Данный подход позволяет провести систематическое исследование и определить место налоговых рулингов в системе административного права.

Первым существенным признаком административного акта является его издание публичной администрацией. Налоговые рулинги в полной мере удовлетворяют данному критерию, поскольку они издаются налоговыми органами, которые являются

неотъемлемой частью исполнительной ветви власти. Эти органы, выполняя государственные функции в сфере налогообложения, несомненно относятся к публичной администрации.

Второй значимый аспект – издание акта в пределах полномочий органа. Компетенция налоговых органов по изданию рулингов, как правило, четко закреплена в налоговом законодательстве. Это обеспечивает легитимность их действий и соответствие фундаментальному принципу законности в административном праве. Данный факт подчеркивает правомерность издания налоговых рулингов и их соответствие установленным законом полномочиям налоговых органов.

Третьим ключевым признаком выступает соответствие действующему законодательству (законность). Налоговые рулинги полностью отвечают этому критерию, так как они базируются на нормах действующего налогового законодательства. По своей сути они представляют официальное толкование и применение правовых норм к конкретным ситуациям, что в полной мере отвечает принципу верховенства закона, являющемуся краеугольным камнем правового государства.

Четвертый существенный признак административного акта – преследование публичной цели. Налоговые рулинги в полной мере удовлетворяют данному критерию. Их основной целью является содействие налогоплательщикам в правильном выполнении налогового обязательства, что напрямую служит общественным интересам. Это включает в себя единообразие и повышение правовой определенности для налогоплательщиков, что способствует снижению налоговых споров и повышению эффективности налогового администрирования в целом.

Следует отметить, что концепция «налоговый рулинг как административный акт» не может объяснить в полной мере обязательность изданного налогового рулинга только для одной стороны, в то время как вторая сторона вправе не принимать на себя обязательства по их соблюдению. Хотя степень обязательности рулингов может варьироваться в зависимости от юрисдикции, они имеют обязательную силу для налоговых органов и могут создавать определенные (договорные) права и обязанности для налогоплательщиков.

Анализ правовой природы налоговых рулингов через призму «концепций оферты и акцепта» позволяет выявить их уникальные характеристики и регулятивный потенциал. В контексте налоговых правоотношений государство, выступая в качестве оферента, преследует публично-правовую цель – содействие налогоплательщикам в надлежащем исполнении их фискальных обязанностей. Налоговый рулинг, облеченный в форму оферты, представляет собой не просто предложение, но своего рода «приглашение к сотрудничеству», направленное на обеспечение стабильности и определенности в применении налогового законодательства. Акцептируя оферту путем фактического следования предписаниям рулинга, налогоплательщик вступает в особые отношения с публичной администрацией, подобные административному договору. Данный «договор» порождает взаимные права и обязанности сторон, а также служит эффективным инструментом предупреждения и разрешения потенциальных налоговых споров.

Вместе с тем, действительность подобного «административного договора» обусловлена добросовестностью налогоплательщика в раскрытии всех существенных обстоятельств планируемой операции. Обнаружение факта сокрытия или искажения информации влечет ничтожность рулинга *ab initio*, что коррелирует с гражданско-правовой доктриной порока воли сторон договора. Данное обстоятельство подчеркивает комплексный характер института налоговых рулингов, интегрирующего публично-правовые и частноправовые элементы.

«Квазирулинги» в налоговом законодательстве России: понятие и особенности становления

В налоговом праве России в качестве аналогов института налоговых рулингов можно бы, в принципе, рассматривать письменные разъяснения Министерства финансов и мотивированные мнения налоговых органов.

В письме Министерства финансов от 24.07.2019 г. указано, что его письменные разъяснения носят рекомендательный характер и не обязательны ни для налогового органа, ни для налогоплательщика⁵. Таким образом, можно констатировать, что в настоящий момент указанные письменные разъяснения не вносят достаточной ясности в регулирование налоговых отношений в целом и не служат цели создания устойчиво-благоприятных условий для предпринимательской деятельности.

Письменные разъяснения Министерства финансов в том виде, в котором они сейчас выдаются, не могут носить обязательный характер. Для этого есть ряд причин:

1) письменные разъяснения выдаются без обязательной привязки к конкретным фактам, в виде некой письменной консультации, размышлений на тему возможного применения определенных норм налогового законодательства;

2) отсутствует установленная обязательная форма (внутренняя и внешняя конструкция) письменного разъяснения, также, как и заявления на выдачу такого письменного разъяснения;

3) отсутствует обязательность публикации Минфином всех письменных разъяснений (публикация осуществляется выборочно);

4) отсутствует система отслеживания статуса письменного разъяснения, предполагающая изменение и отмену ранее изданных разъяснений;

5) отсутствует конкретный перечень вопросов, по которым могут выдаваться такие разъяснения, они выдаются по неограниченному кругу вопросов;

6) отсутствует централизованное издание разъяснений, необходимое для обеспечения их единообразия и правовой определенности⁶.

Таким образом, письменные разъяснения Министерства финансов РФ имеют существенные отличия от института налоговых рулингов.

Мотивированное мнение, выдаваемое налоговым органом, представляет собой официальную позицию налоговой службы касательно корректности расчета (удержания), а также полной и своевременной оплаты (перечисления) налогов, сборов и страховых взносов. Оно предоставляется организации в рамках налогового мониторинга⁷.

Внедрению мотивированных мнений предшествовало включение в 2014 г. в Дорожную карту по совершенствованию налогового администрирования, утвержденную Правительством РФ, следующей задачи: «3. Изучение возможности

⁵ Письмо Минфина РФ от 24.07.2019 № 03-02-08/55114 «О статусе письменных разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

⁶ В соответствии со статьей 21 Налогового кодекса Российской Федерации, возможность предоставления письменных разъяснений не ограничивается действиями Министерства финансов и Федеральной налоговой службы Российской Федерации, расширяясь до включения иных уполномоченных органов. Эта практика, по мнению авторов, не способствует достижению единообразия в толковании и применении норм налогового законодательства. Дополнительную сложность вносит отсутствие в действующем законодательстве четко определенного перечня вопросов, на которые могут быть получены письменные разъяснения от конкретных ответственных органов.

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (Статья 105.30). Правовой навигационный сервис «Кодексы и Законы Российской Федерации». Режим доступа: <https://www.zakonrf.info/nk/32/> (дата обращения: 25.09.2023).

внедрения института „предварительного налогового разьяснения“ (налогового рулинга) по оценке хозяйственных ситуаций»⁸.

В подпункте 7.1 раздела III «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов», Правительством РФ было заявлено: «В рамках инициатив по предварительному налоговому контролю предусматривается создание механизма предварительного налогового разьяснения (налогового рулинга). Это даст налогоплательщикам возможность заранее узнавать налоговые последствия планируемых ими сделок. Подобная практика уже успешно применяется в юридических системах других стран»⁹.

Таким образом, в России налоговый рулинг изначально определялся и реализовывался как неотъемлемая часть налогового мониторинга. При этом следует отметить, что налоговый рулинг является самостоятельным правовым институтом, со своей историей развития.

Планируется, что в 2024 г. в налоговом мониторинге будут участвовать 573 компании¹⁰. По состоянию на начало января 2024 г. в России зарегистрировано 6,347 млн представителей малого и среднего предпринимательства¹¹. Таким образом, мотивированное мнение налоговых органов в 2024 г. будет доступно для менее 0,001 % предпринимателей.

Ключевая задача заключается в использовании мотивированных мнений для защиты прав и интересов добросовестных налогоплательщиков, сталкивающихся с проблемами из-за противоречий или пробелов законодательства.

Таким образом, возникает дилемма: как использовать мотивированные мнения для защиты прав отдельных налогоплательщиков и при этом обеспечить равные условия для всех. Основной целью мотивированных мнений должно быть недопущение дискриминационных подходов и преимуществ для компаний, имеющих доступ к частным рулингам (в том числе к мотивированным мнениям).

Мотивированные мнения налогового органа содержат элементы, аналогичные тем, что присутствуют в налоговых рулингах, однако такой «квазирулинг» обладает концептуальными отличиями:

1) Налоговый рулинг выдается центральным (специализированным) органом, в то время как мотивированное мнение налогового органа выдается территориальным налоговым органом, проводящим налоговый мониторинг. Таким образом, при выдаче налогового рулинга достигается: 1) единообразие толкования и применения налогового законодательства; 2) ограничение административного усмотрения территориальных органов.

2) Налоговые рулинги подлежат публикации, в отличие от мотивированных мнений. Публикация налоговых рулингов обеспечивает общественный контроль за единообразием толкования и правоприменения налогового законодательства.

⁸ 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. Официальный сайт «Правительство Российской Федерации». Режим доступа: <http://static.government.ru/media/files/41d4be34b5250e8848fd.pdf> (дата обращения: 25.09.2023).

⁹ Правительство Российской Федерации. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов / Информационно-справочная система КонсультантПлюс. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/300c431e68f43f4fd2ef645fe04337d1a5d576/ (дата обращения: 25.02.2024).

¹⁰ 573 компании примут участие в налоговом мониторинге в 2024 году // Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14134946/ (дата обращения: 25.02.2024).

¹¹ Демография малого и среднего предпринимательства. АО «Корпорация «МСП» // Корпорация МСП. Режим доступа: <https://xn--11agf.xn--plai/analytics/> (дата обращения: 25.02.2024).

3) За выдачу налоговых рулингов предусмотрен сбор; за выдачу мотивированного мнения сборов не предусмотрено.

4) За выдачей налогового рулинга может обратиться широкий круг заявителей, в то время как мотивированное мнение могут запрашивать налогоплательщики, участвующие в налоговом мониторинге.

5) Налоговый рулинг является не обязательным для заявителя, но является обязательным для налоговых органов при его соблюдении адресатом налогового рулинга; мотивированное мнение обязательно для налогоплательщика и налогового органа. Налогоплательщик должен проинформировать налоговый орган об исполнении мотивированного мнения в установленный законом срок.

Особый интерес в теоретическом плане вызывает вопрос о соотношении понятий налогового рулинга и налогового контроля, который имеет как минимум два варианта решения. С одной стороны, рулинг можно рассматривать как особую форму превентивного налогового контроля, позволяющую предотвратить налоговые нарушения и споры. С другой стороны, между рулингом и традиционным налоговым контролем есть принципиальные различия:

- рулинг выдается по запросу налогоплательщика, а налоговый контроль осуществляется по общему правилу по инициативе налоговых органов;

- предмет рулинга – это вопросы права, а налоговый контроль проверяет и фактические обстоятельства;

- налоговый рулинг не влечет доначисления налогов или ответственности, в отличие от актов налогового контроля.

Развитие новых форм контроля, таких как налоговый мониторинг, сближает рулинг и контроль, но не устраняет их основных различий. Таким образом, налоговый рулинг – самостоятельный правовой институт, дополняющий, но не заменяющий налоговый контроль. Они являются автономными, но взаимосвязанными компонентами системы налогового администрирования.

Виды налоговых рулингов в зарубежных странах

Категория «налоговый рулинг» (“Advance tax ruling”) охватывает следующие понятия: а) публичный рулинг (“General ruling” или “Public ruling”); б) частный рулинг (“Private ruling”) и в) гибридный рулинг (“Hybrid ruling”). Эти понятия имеют существенные отличия, и попытка дать им единое определение приведет либо к перегруженности дефиниции, либо к искажению ее смысла.

Частные рулинги выносятся по запросу конкретного налогоплательщика в отношении его индивидуальной ситуации. Они призваны разъяснить особенности применения налоговых норм к конкретной хозяйственной ситуации налогоплательщика, минимизировать его налоговые риски и неопределённость (Romano, 2002).

Например, компания, планирующая крупную реорганизацию бизнеса или сложную трансграничную сделку по приобретению активов, может подать запрос в налоговый орган о порядке налогообложения такой операции. Получив индивидуальное руководство в виде частного рулинга, компания сможет в дальнейшем платить налоги в чётком соответствии с полученным разъяснением и избежать налоговых споров.

Для получения частного рулинга налогоплательщик подаёт в налоговую службу запрос с обоснованием границ запроса, подробным описанием обстоятельств и предполагаемого подхода. Налоговый орган рассматривает запрос, анализирует обстоятельства, формулирует свою позицию по порядку применения конкретных норм налогового законодательства, после чего направляет налогоплательщику индивидуальное

руководство – частный рулинг. Запрос на частный рулинг может быть отклонен по формальным признакам, в случае недостаточности данных, некорректного изложения вопроса.

В соответствии с Налоговой процедурой (Revenue procedure) № 2024-01, «частный рулинг» (Letter ruling или private letter ruling) – «это письменное определение, выдаваемое налогоплательщику уполномоченным органом в ответ на письменный запрос налогоплательщика, поданный до подачи деклараций или отчетов, которые требуются налоговым законодательством; о его статусе для целей налогообложения или о налоговых последствиях его действий или операций. Частный рулинг дает толкование налоговому законодательству и применяет его к конкретным фактам налогоплательщика»¹².

В США частные рулинги (private letter rulings) выносятся Службой внутренних доходов (IRS) по письменным запросам налогоплательщиков. Они содержат толкование налоговых последствий планируемых налогоплательщиком сделок или операций с учетом всех релевантных фактических обстоятельств. Частные рулинги имеют обязательную юридическую силу исключительно для запросившего их налогоплательщика и служат обеспечению правовой определенности в конкретной ситуации. В целях предоставления заявителю исчерпывающей информации процедура прописана в налоговом кодексе¹³, а также подзаконных актах IRS¹⁴.

Публичные рулинги нацелены на обеспечение единообразной правоприменительной практики налоговых органов в отношении типовых, наиболее распространённых хозяйственных ситуаций и налоговых вопросов. Они выносятся всегда по инициативе налогового органа, подлежат публикации в уполномоченном издании и безвозмездны для налогоплательщиков.

Публичный рулинг выносится с целью обобщить правоприменительную практику или дать первичное руководство для толкования и применения новой налоговой нормы. Например, налоговый орган может выпустить рулинг, разъясняющий порядок уплаты НДС иностранными компаниями, работающими с интернет-площадкой. Такой рулинг публикуется на официальном сайте и обязателен для всех территориальных налоговых органов.

В США под публичным рулингом (“Revenue rulings”) понимается «официальное толкование федерального налогового законодательства в Бюллетене службы внутренних доходов для информации и руководства налогоплательщиков и сотрудников налоговой службы и иных заинтересованных лиц. Хотя они являются обязательными для налоговой службы и налогоплательщиков, их применение ограничено конкретными фактическими ситуациями, к которым они относятся» (Romano, 2002).

Публичные рулинги в США публикуются Налоговым управлением в официальном бюллетене и содержат разъяснения по применению налогового законодательства к типовым ситуациям. Они издаются по инициативе IRS с целью разъяснения положений налогового законодательства и формирования единообразной практики его применения для широкого круга налогоплательщиков. Публичные рулинги имеют общеобязательную юридическую силу на всей территории США, но носят для

¹² Бюллетень внутренних доходов 2024-1. Официальный сайт Внутренней Налоговой Службы США. Режим доступа: https://www.irs.gov/irb/2024-01_IRB#REV-PROC-2024-1 (дата обращения: 26.02.2024).

¹³ Раздел 6110 Налогового кодекса США // Cornell Law School. Режим доступа: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6110> (дата обращения: 25.02.2023).

¹⁴ Инструкция Налоговой службы США по процедуре выдачи частных рулингов (Revenue Procedure 2022-1) // Интернет-сайт Налоговой службы США. Режим доступа: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-22-1.pdf> (дата обращения: 25.02.2023).

налогоплательщиков рекомендательный характер, в то время как для налоговых органов они являются обязательными (Romano, 2002).

Гибридные рулинги сочетают признаки как частных, так и публичных рулингов и предназначены для предоставления общего руководства для определенной группы налогоплательщиков или для будущего контрагента, которого при подаче заявления невозможно идентифицировать. Гибридные рулинги могут выноситься как по инициативе заинтересованного лица, так и по инициативе самого налогового органа.

Примером гибридных рулингов могут служить «class rulings» и «product rulings», используемые в ряде стран.

В Новой Зеландии «class rulings» выносятся по запросу для группы налогоплательщиков с общими характеристиками или для определенного класса операций. Они дают общее руководство, как налоговое законодательство будет применяться к конкретной группе налогоплательщиков или к конкретным видам сделок.

В Южной Африке «class rulings» выпускаются по запросу заявителя в отношении предлагаемой сделки, которая будет осуществляться определенным классом налогоплательщиков, и содержат толкование налоговых последствий такой сделки.

В Австралии «product rulings» представляют собой письменные разъяснения налоговых последствий инвестиций в определенный финансовый продукт, например, инвестиционную схему или страховой полис, выпускаемые по заявлению эмитента такого продукта. Они дают инвесторам определенность в отношении налогового режима их вложений.

Таким образом, гибридные рулинги обеспечивают баланс между индивидуальным подходом частных рулингов и широким охватом публичных рулингов, позволяя дать руководство для целой группы налогоплательщиков или категории операций.

Для налоговых органов издание как частных, публичных, так и гибридных рулингов имеет важное значение, поскольку позволяет обеспечить единообразие и непротиворечивость практики применения налогового законодательства. Кроме того, наличие официальных руководств уменьшает количество споров между налогоплательщиками и инспекциями, снижая нагрузку на судебную систему. В целом это повышает качество работы налоговых органов.

Для налогоплательщиков частные рулинги играют особенно важную роль, поскольку минимизируют риски ошибки и применения к ним санкций при уплате налогов в нестандартных ситуациях. С их помощью компании и физические лица могут экономить ресурсы, избегая излишних конфликтов с налоговыми органами.

Цели и функции налоговых рулингов в зарубежных странах

Функции налогового рулинга как инструмента налогового права вытекают из его основных целей и задач в контексте налогового регулирования и правоприменительной практики.

Основные цели института налоговых рулингов заключаются в следующем. Во-первых, предоставление налогоплательщику гарантий, на которые он может опереться при осуществлении сделки или инвестиционной деятельности. Во-вторых, устранение неоднозначности в трактовке налоговых норм для конкретной планируемой операции по запросу налогоплательщика. И, наконец, в-третьих, содействие единообразию налоговой практики¹⁵.

¹⁵ Handbook on Advance Ruling under GST (Sec.3). Income Tax Department of Ministry of Finance, Government of India. Режим доступа: <https://idtc-icai.s3.ap-southeast-1.amazonaws.com/download/pdf20/Handbook-on-Advance-Ruling-under-GST.pdf> / (дата обращения: 12.02.2024).

В числе основных функций налоговых органов при вынесении рулинга можно прежде всего выделить такие:

1) *Функция административной гарантии для предпринимателей.* Данная функция является ключевой для института налоговых рулингов с точки зрения инвесторов. Полученный инвестором рулинг относительно планируемого проекта фактически служит заверением и гарантией со стороны налогового органа в том, что выбранные предпринимателем структура сделки и схема налогообложения отвечают требованиям законодательства.

Предприниматель получает индивидуальное руководство по толкованию и применению налоговых норм. Опираясь на эту гарантию, он может приступать к реализации проекта с уверенностью в стабильности и защищенности выбранной налоговой позиции. Рулинг как бы «страхует» его от возможных претензий и доначислений в будущем. Тем самым снижаются как налоговые риски, так и административные издержки коммерческой деятельности.

2) *Антикоррупционная функция.* Налоговые рулинги играют существенную роль в реализации антикоррупционной функции налогового администрирования. Их значимость проявляется в двух ключевых аспектах. Во-первых, рулинги способствуют повышению прозрачности налоговой системы, делая толкование законодательства более открытым и доступным для понимания широкого круга налогоплательщиков. Во-вторых, они существенно ограничивают дискреционные полномочия должностных лиц, тем самым минимизируя возможности для принятия произвольных решений, которые могут быть обусловлены коррупционными мотивами.

3) *Функция обеспечения стабильности налогового законодательства.* Дополнительным эффектом от использования системы рулингов является снижение частоты обновления налогового законодательства. Страны, которые используют систему рулингов, применяют их для апробации нового законодательства. Регулирующие органы выпускают официальные разъяснения, и на основании правоприменительной практики и отзывов специалистов вырабатываются наиболее жизнеспособные нормы, вследствие чего становятся предсказуемыми последствия такого регулирования.

Всегда ли это допустимо, очевидно, что нет, но этого достаточно для существенного сокращения количества и частоты принятия поправок в законодательные акты.

4) *Функция, способствующая уменьшению налоговых споров в судах.* Снижение налоговых разногласий посредством института рулинга достигается следующим образом.

Во-первых, рулинг предотвращает потенциальные разногласия между сторонами еще на этапе планирования сделки. Это обеспечивает четкое понимание позиций относительно налоговых последствий.

Во-вторых, налогоплательщик, ведя свои дела в соответствии с ранее полученным рулингом, минимизирует риски доначисления налога и санкций в будущем. А значит, снижается вероятность спора по этому поводу.

Более того, сами налоговые органы юридически ограничены в возможности пересмотра своей позиции, официально изложенной в рулинге, а без изменения позиции нет основания для доначислений и споров. Таким образом, на всех уровнях рулинг снижает конфликтный потенциал во взаимоотношениях между налогоплательщиками и государством. И как результат, все это ведет к уменьшению налоговых споров в судах различных инстанций.

Заключение

Проведенное исследование института налоговых рулингов в зарубежных странах позволяет сделать ряд значимых выводов относительно его правовой природы, видового многообразия, целевого назначения и функциональных характеристик.

Прежде всего следует констатировать, что, несмотря на отсутствие универсальной дефиниции, под налоговым рулингом в самом общем виде понимается официальное письменное разъяснение уполномоченных органов по вопросам применения налогового законодательства в отношении конкретной фактической или планируемой хозяйственной ситуации налогоплательщика. Квалифицирующими признаками данного института выступают официальная форма, обязательность для налоговых органов, направленность на обеспечение определенности налоговых последствий.

Вопрос о правовой природе налоговых рулингов продолжает оставаться дискуссионным в зарубежной правовой доктрине. Компаративный анализ позволил выявить несколько основных подходов к решению данной проблемы: рассмотрение рулингов в качестве индивидуальных административных актов или публично-правовых договоров.

Существенным результатом исследования следует признать выделение и подробную характеристику основных видов налоговых рулингов, имеющих различное функциональное назначение и сферу применения. К их числу относятся частные рулинги, выносимые по запросам конкретных налогоплательщиков и содержащие разъяснения налоговых последствий их индивидуальных хозяйственных операций; публичные рулинги, издаваемые по инициативе налоговых органов в целях формирования единообразной правоприменительной практики в отношении неопределенного круга лиц; гибридные рулинги, сочетающие черты частных и публичных разъяснений и ориентированные на специфические сегменты налогоплательщиков либо отдельные категории операций. Каждый из указанных видов играет самостоятельную роль в системе налогового администрирования, обеспечивая оптимальное сочетание индивидуализированного подхода и унификации налогово-правового регулирования.

Функциональное назначение института налоговых рулингов определено его целевой направленностью на обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы, защиту прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков, минимизацию рисков возникновения налоговых споров. В спектре основных функций, реализуемых посредством налоговых рулингов, следует особо выделить предоставление налогоплательщикам дополнительных административных гарантий, обеспечение единообразия правоприменительной практики налоговых органов, устранение двусмысленности и неясности налогового законодательства, предотвращение налоговых правонарушений и конфликтов. При этом степень выраженности и формы реализации отдельных функций могут существенно варьироваться в зависимости от конкретной разновидности рулингов и специфики национальных налоговых юрисдикций.

Рассмотрение налоговых рулингов через призму оферты и акцепта позволяет раскрыть их специфику как инструмента реализации фискальной функции государства. Оферта в данном случае выступает не только как правовая конструкция, но и как средство достижения публично значимых целей, в частности, содействия налогоплательщикам в исполнении их налоговых обязанностей.

Выявленные концептуальные отличия письменных разъяснений Министерства Финансов и мотивированных мнений налоговых органов, проявляющиеся в специфике их правовой природы, субъектного состава, юридической силы, процедур принятия и опубликования, свидетельствуют о необходимости дальнейшей модернизации отечественного налогового законодательства с учетом апробированных зарубежных моделей налогового администрирования.

Резюмируя вышеизложенное, представляется возможным заключить, что институт налоговых рулингов представляет собой эффективный инструмент современной системы налогового администрирования, способствующий гармонизации фискальных интересов государства и законных экономических интересов налогоплательщиков.

References / Список литературы

- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972) Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*. 1 (3-4), 323–338. [https://www.doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://www.doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Bartes, R. (2019) Legal Institute of Advance Tax Rulings. *Białostockie Studia Prawnicze*. 24 (3), 157–164. <https://www.doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.12>
- Brodzka, A. (2017) Better governance through more transparency on advance cross-border tax rulings. *Journal of Governance & Regulation*. 6 (1), 7–11. https://www.doi.org/10.22495/jgr_v6_i1_p1
- Demin, A.V. (2017) The concept of tax monitoring in the new model of tax administration in Russia. *Bulletin of the Siberian Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia*. (1(26)), 77–85. https://www.doi.org/10.51980/2542-1735_2017_1_77 (in Russian).
Демин А.В. Концепт налогового мониторинга в новой модели налогового администрирования России. Вестник Сибирского юридического института МВД России. 2017. № 1 (26). С. 77–85. https://www.doi.org/10.51980/2542-1735_2017_1_77
- Diller, M. & Vollert, P. (2011) *Economic analysis of advance tax rulings*. Discussion Paper, No. 122. Berlin, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre Publ.
- Harris, P.A. (1994) Private Tax Rulings: an Advanced System. *Australian Tax Review*. 23 (1), 22–36.
- Kirchler, E. (2007) *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Marks, D. (1998) Caught in a bind. *Taxation in Australia*. 33 (1), 30–34.
- Morawski, W. (2018) The tax rulings—the conflict between the principle of legality and the principle of legitimate expectations. In: 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, 521–532. <https://www.doi.org/10.15290/ooolscrepi.2018.38>
- Nadtochiy, M.D. (2023) Genesis of the advance tax rulings system. *Bulletin of Moscow University. Series 26: State Audit*. 4, 50–60. <https://www.doi.org/10.55959/MSU2413-631X-26-14-4-04> (in Russian).
Надточий М.Д. Генезис системы налоговых рулингов // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2023. № 4. С. 50–60. <https://www.doi.org/10.55959/MSU2413-631X-26-14-4-04>
- Nadtochiy, M.D. (2023) Tax rulings under the laws of the Republic of South Africa. *Financial Law*. (12), 26–29. <https://www.doi.org/10.18572/1813-1220-2023-12-26-29> (in Russian).
Надточий М.Д. Налоговые рулинги по законодательству Южно-Африканской Республики // Финансовое право. 2023. № 12. 26–29. <https://www.doi.org/10.18572/1813-1220-2023-12-26-29>
- Nadtochiy, M.D. (2024) Advance tax rulings under the laws of India. *Taxes*. (2), 39–44. <https://www.doi.org/10.18572/1999-4796-2024-2-39-44> (in Russian).
Надточий М.Д. Налоговые рулинги по законодательству Индии // Налоги. 2024. № 2. С. 39–44. <https://www.doi.org/10.18572/1999-4796-2024-2-39-44>
- Nadtochiy, M.D. (2024) The legal nature of tax rulings: legal act or administrative agreement? *Nalogoved*. (8(248)), 40–49. EDN HXTKSN (in Russian).
Надточий М.Д. Правовая природа налоговых рулингов: правовой акт или административный договор // Налоговед. 2024. № 8 (248). С. 40–49. EDN HXTKSN.
- Ponomareva, K.A. (2023) The legal nature of tax rulings in the context of the principle of legitimate expectations of the taxpayer. *Nalogoved*. (12), 72–81. (in Russian).
Пономарева К.А. Правовая природа налоговых рулингов в контексте принципа законных ожиданий налогоплательщика // Налоговед. 2023. № 12. С. 72–81.
- Prebble, J. (1985) Advance rulings procedures. *Victoria University of Wellington Law Review*. (15), 237–252.
- Prebble, K.C. (1996) Advance rulings: A proposed procedure. In: Gammie, M., Shipwright, A. (eds.) *Striking the balance: tax administration, enforcement and compliance in the 1990s*, 94–129.

- Pijl, H. & Hahlen, W. (2001) The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. 55 (12), 614–629.
- Romano, C. (2002). *Advance tax rulings and principles of law: Towards a European tax rulings system?* DSc Thesis. University of Groningen.
- Ślifirczyk, M. (2023) Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres? *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*. 5 (321), 4–8. (in Polish).
- Szabó, I. (2016) *Advance tax ruling in the domestic and international dimensions*. PhD Thesis. Pázmány Péter Catholic University.
- Zhutyayeva, S.A., Zvyagina, E.M. & Ryabinina, E.Y. (2016) Motivated opinion of the tax authority and tax monitoring in Russia: problems and prospects of development. *Economics and Management*. (6(128)), 50–53. (in Russian).
Жутяева, С.А., Звягина, Е.М., Рябинина, Е.Ю. Мотивированное мнение налогового органа и налоговый мониторинг в России: проблемы и перспективы развития // Экономика и управление. 2016. № 6 (128). С. 50–53.

Сведения об авторах:

Надточий Михаил Дмитриевич – аспирант кафедры административного и финансового права, Российский университет дружбы народов; Российская Федерация, 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

ORCID: 0000-0002-9227-2622, SPIN-код: 2531-7785

e-mail: mnadtochiy@gmail.com

Макарчук Злата Владимировна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права, Российский университет дружбы народов; Российская Федерация, 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

ORCID: 0000-0001-7859-1355, SPIN-код: 6728-6122

e-mail: makarchuk_zv@pfur.ru

Зеленцов Александр Борисович – доктор юридических наук, заслуженный юрист Российской Федерации, профессор кафедры административного и финансового права, Российский университет дружбы народов; Российская Федерация, 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

ORCID: 0000-0002-6496-8905, SPIN-код: 6762-3755

e-mail: zelentsov-ab@rudn.ru

About the authors:

Mikhail D. Nadtochiy – Postgraduate student, Department of Administrative and Financial Law, RUDN University; 6 Miklukho-Maklaya St, Moscow 117198, Russian Federation

ORCID: 0000-0002-9227-2622, SPIN-code: 2531-7785

e-mail: mnadtochiy@gmail.com

Zlata V. Makarchuk – Candidate of Legal Sciences, Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law, RUDN University; 6 Miklukho-Maklaya St, Moscow 117198, Russian Federation

ORCID: 0000-0001-7859-1355, SPIN-code: 6728-6122

e-mail: makarchuk_zv@pfur.ru

Alexander B. Zelentsov – Doctor of Legal Sciences, Full Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation, Department of Administrative and Financial Law, RUDN University; 6 Miklukho-Maklaya St, Moscow 117198, Russian Federation.

ORCID: 0000-0002-6496-8905, SPIN-code: 6762-3755

e-mail: zelentsov-ab@rudn.ru