

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

Хохлова А.Д. Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения // Налоги и налогообложение. 2025. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75938 EDN: WDEKJC URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=75938](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75938)

## Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения

**Хохлова Алина Дмитриевна**

ORCID: 0000-0003-4669-0978

ассистент кафедры публичной политики и истории государства и права юридического института  
Федерального государственного автономного учреждения высшего образования "Российский  
университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы"  
аспирант кафедры конституционного права и конституционного судопроизводства Российского  
университета дружбы народов им. П. Лумумбы

117198, Россия, г. Москва, Обручевский р-н, ул. Миклухо-Маклая, д. 6

✉ [khokhlova\\_ad@pfur.ru](mailto:khokhlova_ad@pfur.ru)



[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)

### DOI:

10.7256/2454-065X.2025.5.75938

### EDN:

WDEKJC

### Дата направления статьи в редакцию:

18-09-2025

### Дата публикации:

02-10-2025

**Аннотация:** Предметом настоящего исследования выступают правовые механизмы, обеспечивающие стабильность и разумную предсказуемость налогового законодательства Российской Федерации, что имеет принципиальное значение для реализации конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства. Исследование охватывает анализ нормативных основ налогового права, закрепляющих требования правовой определенности и запрета произвольного изменения налоговых обязательств, а также специальных механизмов, направленных на поддержание устойчивости правового регулирования в условиях динамичной

экономической среды. В фокусе исследования находятся такие правовые конструкции, как закрепление переходных периодов при изменении налогового законодательства, применение стабилизационных оговорок в инвестиционных соглашениях и действие конституционного запрета на придание законам обратной силы, если это ухудшает положение налогоплательщиков. Целью работы является не только выявление и систематизация указанных механизмов, но и оценка их практической эффективности и определение направлений совершенствования законодательства, которые способны повысить предсказуемость налоговой системы. Методологическая база исследования включает совокупность общенаучных и специальных юридических методов: формально-юридический анализ нормативных актов и судебных решений, сравнительно-правовой метод для сопоставления отечественных и зарубежных практик обеспечения стабильности налогового регулирования, а также системный и структурно-функциональный подходы, позволившие выявить взаимосвязь и эффективность отдельных правовых механизмов в их совокупности. Научная новизна работы заключается в комплексной оценке механизмов стабильности налогового законодательства сквозь призму принципа поддержания доверия к закону. В результате проведенного анализа установлено, что хотя в России предусмотрены ключевые гарантии – переходные периоды, стабилизационные оговорки и запрет обратной силы налоговых законов, – их реализация сталкивается с существенными трудностями. Наблюдается отсутствие единообразных критериев достаточной продолжительности переходных периодов, ограниченный и фрагментарный характер стабилизационных оговорок, а также практика обхода запрета обратной силы путем принятия так называемых «уточняющих» поправок. Судебная практика демонстрирует тенденцию к приоритизации фискальных интересов государства в ущерб принципу правовой определенности, что негативно сказывается на уровне доверия налогоплательщиков. Выводы исследования сводятся к необходимости закрепления на законодательном уровне минимальных переходных сроков для наиболее чувствительных налоговых изменений, разработке критериев допустимости ретроспективных поправок, а также усилению прозрачности налоговой политики.

**Ключевые слова:**

стабильность налогового законодательства, предсказуемость налогового законодательства, принцип правовой определенности, Конституционный Суд РФ, законодательные инициативы, налоговая политика, инвестиционный климат, стабилизационная оговорка, обратная сила закона, законные ожидания налогоплательщиков

**Введение**

Стабильность и предсказуемость правового регулирования налогообложения являются ключевыми условиями для поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти. Частые и непоследовательные изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают уверенность налогоплательщиков в неизменности правил игры и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности. Данная проблема признается исследователями: так, например, в работе И. А. Головизиной и М. Г. Шарафутдинова обсуждаются объективные причины динамичности российского налогового законодательства (международная интеграция, миграция, необходимость развития

инноваций). Авторы отмечают, что фрагментарные и частые изменения заставляют малый и средний бизнес постоянно отслеживать корректировки, что мешает долгосрочному планированию<sup>[1]</sup>. При этом они подчеркивают: абсолютная стабильность – лишь идеал, государству необходимо обеспечивать баланс гибкости и стабильности в чётко определённых рамках.

Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям властей вытекает из конституционных начал верховенства права и правовой определенности, которая, как подчеркивает М. А. Городилов, является важнейшим атрибутом налоговых отношений<sup>[2]</sup> и обеспечивает предсказуемость поведения участников. Он отмечает, что неопределённость налогового правового регулирования приводит к избыточному давлению со стороны фискальных органов и превращает налог в «квазизаконоуловительный» механизм изъятия частной собственности без должных оснований. В этой связи **актуальность исследования** обусловлена необходимостью обеспечения разумной предсказуемости и стабильности налоговых норм в условиях динамичной экономической среды в целях поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и выполнения государством своих фискальных обязательств без ущемления законных ожиданий налогоплательщиков и чрезмерного ограничения их прав.

**Цель работы** – определить содержание и оценить эффективность ключевых правовых механизмов, направленных на обеспечение стабильности и предсказуемости налогового регулирования в Российской Федерации, а также выявить проблемы их реализации с точки зрения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям властей.

**Научная новизна** исследования состоит в комплексном анализе конституционно-правовых основ стабильности налогового законодательства и практики их применения, включая недавние прецеденты судебной практики и законодательные инициативы (например, связанные с внедрением международных налоговых стандартов), вскрывающие недостатки действующего регулирования. **Методологическая база** исследования включает в себя *методы сравнительного правоведения*, использование которых позволило сопоставить отечественные механизмы обеспечения стабильности с зарубежными подходами, *формально-юридический метод*, с помощью которого был осуществлен анализ нормативных правовых актов и судебных решений, а также *системный подход* к оценке взаимодействия различных правовых средств в налоговой сфере. **Структура работы** обусловлена поставленной целью: во введении обоснованы актуальность, цель, новизна и методология; основная часть содержит последовательное изложение правовых механизмов обеспечения стабильности налогового регулирования и анализ проблем их реализации на практике; в выводах формулируются итоговые положения и предложения.

### **Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства: основные правовые механизмы и проблемы их функционирования**

Стабильность налогового законодательства является важнейшей гарантией реализации принципа правовой определенности. От того, насколько предсказуемы налоговые нормы, напрямую зависит возможность налогоплательщиков планировать свою хозяйственную деятельность, оценивать экономические риски и принимать долгосрочные инвестиционные решения. Изменчивость и непоследовательность налоговых правил подрывают доверие к государству и препятствуют развитию устойчивых правовых ожиданий: С. А. Габышев и А. А. Муталиева отмечают, что стабильность налогового законодательства является ключевым фактором инвестиционного климата: частые изменения увеличивают финансовые риски и вызывают неопределённость в стратегиях

компаний, что особенно вредит малому бизнесу, снижая доверие инвесторов<sup>[3]</sup>. Как подчеркивается зарубежными исследователями, стабильность нормативных условий прямо связана с доверием граждан. Так, Л. Этель (L. Etel) отмечает, что «стабильность закона является одним из предпосылок принципа доверия»<sup>[4]</sup>. В исследовательском отчёте W.R. Avis для GSDRC подчёркивается, что налоговая система способствует формированию доверия между государством и налогоплательщиками; программы реформ должны быть нацелены на укрепление доверия и учитывать местный контекст. В литературе также отмечается, что налоговая система может играть ключевую роль в укреплении государственности и обеспечении стабильности, если обеспечивает прозрачность, диалог и справедливое распределение бремени<sup>[5]</sup>. Именно поэтому в российской правовой системе закреплён целый ряд механизмов, направленных на обеспечение разумной стабильности налогообложения, которые подлежат последовательному рассмотрению и оценке с точки зрения их эффективности.

Во-первых, важнейшим механизмом является *требование предоставления адаптационного (переходного) периода* при внесении изменений в налоговое законодательство, ухудшающих положение частных лиц (Постановление Конституционного Суда РФ от 29.01.2004 № 2-П; Определение Конституционного Суда РФ от 28.09.2021 № 1733-О). Данный принцип фактически вытекает из конституционных начал правовой определенности и недопустимости действия с обратной силой законов, даже несмотря на отсутствие прямого закрепления самого принципа и конкретных сроков в Конституции РФ. Конституционный Суд РФ, развивая эти начала, придал требованию разумного переходного периода конституционно-правовое значение. В сфере налогообложения принцип запрета на немедленное вступление в силу акта законодательства, ухудшающего положение частного субъекта, выражается в требовании законно установленного налога и сбора, включающего в том числе особый порядок введения в действие актов законодательства о налогах и сборах, существующий для того, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования (Постановления Конституционного Суда РФ от 19.06.2003 № 11-П; от 30.01.2001 № 2-П). Для нормативных правовых актов субъектов РФ и муниципальных образований Налоговый кодекс РФ устанавливает еще более строгие сроки введения новых налоговых норм, аналогичные ограничения распространяются и на подзаконные акты, если их исполнение влияет на налоговые обязательства налогоплательщиков (например, акты об утверждении кадастровой стоимости объектов недвижимости, используемой при расчете имущественного налога) (Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П; Определения Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, от 17.11.2011 № 1571-О-О). Более того, требование предусмотреть время для адаптации распространяется и на изменение сложившейся правоприменительной практики: Конституционный Суд РФ указал, что даже изменение официального толкования налогового законодательства должно сопровождаться разумным переходным периодом, исключающим внезапное ухудшение положения налогоплательщиков (Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П).

Конституционный Суд Российской Федерации отмечает, что «все обстоятельства, позволяющие определить достаточную продолжительность того или иного переходного периода, подлежат тщательному выяснению» (Информация Конституционного Суда РФ "Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации)" (одобрено решением Конституционного Суда РФ от 19.10.2021)) и оценке с учетом соотношения принципов правовой определенности, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, специфики

регулируемых отношений, **не конкретизируя при этом критерии, позволяющие говорить о достаточности переходного периода.** В ранних решениях Конституционного Суда отмечалось, что недопустимо вступление в силу акта о налогах ранее одного месяца со дня публикации (Определения Конституционного Суда РФ от 08.04.2003 № 159-О, от 10.07.2003 № 291-О). Впоследствии Суд в отдельных постановлениях оценивал достаточность более длительных сроков: так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 г. № 3-П сделан вывод, что менее **четырёх месяцев** недостаточно для адаптации участников гражданского оборота к новым правилам исчисления сроков исковой давности по налоговым требованиям. В то же время в другом деле Конституционный Суд РФ признал **два с половиной месяца** вполне достаточными для адаптации льготной категории налогоплательщиков (пенсионеров) к изменениям налоговой льготы: анализируя закон Челябинской области, принятый 30.09.2008 г. и вступивший в силу с 01.01.2009 г., Суд указал, что такой переходный период не нарушает принцип поддержания доверия к закону и действиям государства. Аналогично Суд оценил как допустимый переходный период, установленный в отношении вступления в силу Федерального закона от 04.10.2014 г. № 284-ФЗ, изменяющего условия пользования налоговой льготой для граждан, имеющих статус лица, выполнявшего интернациональный долг в Афганистане, который был принят 04.10.2014 г., доведен до всеобщего сведения 06.10.2014 г., а вступил в силу с начала 2015 года (Определение Конституционного Суда РФ от 30.01.2020 № 43-О).

В свою очередь Верховный Суд РФ, рассматривая вопрос о законности региональных новелл, также поддержал умеренно продолжительный адаптационный срок: например, отказывая в отмене изменений в закон Тульской области от 16.07.2012 г. № 1785-ЗТО, ВС РФ указал, что переходный период около **пяти месяцев** с момента опубликования закона является достаточным для налогоплательщиков, ранее пользовавшихся льготой, чтобы приспособиться к новым условиям налогообложения (Определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 11.02.2015 № 38-АПГ14-З).

Вместе с тем анализ судебной практики показывает отсутствие единообразия в определении минимально необходимой продолжительности переходного периода – суды оценивают достаточность срока с учётом конкретных обстоятельств дела и категории налогоплательщиков. Важно подчеркнуть, что даже формально закреплённые минимальные требования (например, месячный срок от публикации до вступления в силу акта) на практике порой не соблюдаются. В некоторых случаях нормативные правовые акты, влияющие на налоговые обязательства, вводились в действие практически немедленно, что создавало для налогоплательщиков ситуацию неопределённости. Например, отдельные подзаконные акты, устанавливающие перечни объектов недвижимости для целей налогообложения исходя из кадастровой стоимости, принимались поздно, фактически не оставляя времени на подготовку к возросшей налоговой нагрузке. Конституционный Суд РФ, однако, не всегда усматривает нарушение Конституции в подобных ситуациях. В одном из решений он указал, что налогоплательщики, имеющие в собственности объекты недвижимости, облагаемые исходя из кадастровой стоимости, были заранее осведомлены о возможном увеличении налога, поскольку порядок определения налоговой базы был предусмотрен законом (ст. 378.2 НК РФ) с отсылкой к требованиям ст. 5 НК РФ о вступлении норм в силу (Определение Конституционного Суда РФ от 26.10.2017 № 2462-О). Таким образом, длительность и достаточность переходного периода в российской практике во многом остаются на усмотрение суда, который балансирует между принципом правовой определённости и фактическими обстоятельствами дела. Очевидно, что для повышения эффективности данного механизма необходимо выработать **более четкие критерии**

достаточности переходного срока, соразмерные масштабу и характеру налоговых изменений.

Во-вторых, в российской правовой системе используется *институт стабилизационных (так называемых «дедушкиных») оговорок*, обеспечивающих неизменность условий налогообложения для определённых инвесторов в течение срока реализации инвестиционного проекта. Суть стабилизационной оговорки заключается в том, что на участников специального инвестиционного режима (например, резидентов территорий опережающего развития, участников специальных инвестиционных контрактов, либо соглашений о защите и поощрении капиталовложений) не распространяются изменения налогового законодательства, ухудшающие их положение и принятые после заключения соответствующего соглашения. Данный механизм законодательно закреплён, в частности, в ст. 16 Федерального закона № 488-ФЗ «О промышленной политике...» и в п. 4.1 ст. 5 НК РФ, гарантирующих стабильность налоговой нагрузки и иных обязательных требований на срок действия инвестиционного контракта. Благодаря этим нормам инвестор получает правовую защиту от внезапного ужесточения налоговых условий: он вправе ссылаться на стабилизационную оговорку и не применять новые нормы, ухудшающие его положение, в период действия соглашения. Как отмечает П.С.Алпатов, такая стабилизационная оговорка обеспечивает «переживание закона» при изменении нормативного регулирования на менее благоприятное»<sup>[6]</sup>.

Стабилизационные оговорки широко используются в международных инвестиционных соглашениях, особенно в развивающихся странах. Исследования показывают, что страны ОЭСР чаще используют более сбалансированные и детализированные стабилизационные оговорки, развивающиеся страны в свою очередь склонны к более широко и абстрактно сформулированным «замораживающим» оговоркам<sup>[7]</sup>. Этот принцип призван обеспечить стабильность и предсказуемость налоговых и других условий для инвесторов, что подтверждается в том числе мнением К.А. Писенко, который подчеркивает решающую роль налоговых льгот в успехе публично-частных проектов, отмечая, что при дефиците бюджетных средств и наличии рисков для инвесторов «частная инвестиционная инициатива должна подкрепляться различными стимулирующими мерами», причем среди них особо «большое значение имеют меры налогового стимулирования»<sup>[8]</sup>. Предоставление налоговых льгот в рамках государственно-частного партнерства компенсирует возможные финансовые потери и снижает риски, способствуя прибыльности проекта для частного инвестора. Схожие мысли высказывал М.М. Прошунин, который писал, что в современном информационном обществе «институт налогообложения может как выступать правовым средством стимулирования подобных инвестиций, так и блокировать указанные инвестиции»<sup>[9]</sup>. Ю. В.Леднева прямо характеризует стабилизационную оговорку как налоговый стимул инвестиционной деятельности, «гарантию неизменности налоговых условий для инвестора и невозможности увеличения налогового бремени субъекта предпринимательской деятельности»<sup>[10]</sup>.

Между тем действие стабилизационных оговорок имеет свои ограничения и неустранимые риски. Во-первых, такие оговорки обычно охватывают не все возможные изменения законодательства. Закон прямо исключает из сферы стабилизационных гарантий некоторые области регулирования, например изменения в валютном, таможенном законодательстве или в сфере социального обеспечения. Во-вторых, стабилизационная оговорка ограничена сроком действия инвестиционного проекта или соглашения: по его окончании инвестор утрачивает льготный режим и подпадает под

действие общих правил, которые к тому времени могут ухудшиться. В-третьих, существуют сложности правоприменения: контролирующие органы нередко по-своему толкуют условия инвестиционных соглашений, включая требования отдельного учета или критерия объемов вложений, что фактически сужает сферу действия налоговых льгот. Например, даже если СПИК формально содержит стабилизационные условия, налоговый орган может оспорить право инвестора не исполнять новые нормативные требования, заявляя, что данные изменения не подпадают под гарантии оговорки (например, относясь не к налоговым ставкам, а к порядку администрирования, регистрации прав и т.п.). В результате указанные гарантии не всегда обеспечивают полный иммунитет от изменений: стабилизационная оговорка действует лишь *в пределах предусмотренного законом охвата и в течение ограниченного периода*. Более того, при одновременном действии нескольких режимов (налоговых льгот, инвестиционных соглашений) могут возникать коллизии при их толковании. Как предупреждает Д. М. Щекин, попытки отказаться от действия «дедушкиных» оговорок ради фискальных целей «подрывают стабильность в инвестиционной сфере» [\[11, с. 94\]](#).

Современная нормативная ситуация ставит перед институтом стабилизационных оговорок новые вызовы. В контексте реализации международной налоговой инициативы OECD Pillar 2 (глобального минимального налога) Российская Федерация столкнулась с необходимостью корректировки своей налоговой системы. В 2025 г. Минфин России подготовил законопроект о введении минимальной 15%-ной эффективной ставки налога на прибыль для компаний международных групп. Проект предусматривает так называемый «корректирующий налоговый платеж» и прямо указывает, что ранее установленные стабилизационные оговорки (в том числе для резидентов территорий опережающего развития и специальных административных регионов) **не применяются** в отношении нового правила [\[12\]](#). Таким образом, предлагается фактически отменить налоговые гарантии для инвесторов ради соблюдения международных обязательств по минимальному налогу. Очевидно, что подобный шаг способен подорвать доверие к ранее данным государством гарантиям неизменности налогового режима. Существенное изменение правил игры, нарушающее ожидания инвесторов, противоречит самому замыслу стабилизационных оговорок. Хотя цель введения минимальной ставки – предотвращение размывания налоговой базы в международном масштабе – является оправданной, законодателю предстоит найти баланс между фискальными интересами и необходимостью сохранения инвестиционной привлекательности. Представляется, что при внедрении правил Pillar 2 необходимо **максимально учесть интересы инвесторов**, действующих в условиях ранее предоставленных льгот, например, путем компенсационных мер или постепенного перехода. Отказ от стабилизационных гарантий без надлежащей компенсации и без достаточного переходного периода может негативно сказаться на репутации государства как партнера, соблюдающего свои обязательства. Несмотря на указанные ограничения и риски, институт стабилизационных оговорок остается важным инструментом привлечения инвестиций, обеспечивая относительную предсказуемость налоговой нагрузки. Его дальнейшее развитие должно сопровождаться совершенствованием нормативной базы, устраняющей неопределенности толкования, и учетом новых внешних условий, чтобы не подорвать доверие инвесторов к налоговой системе России.

В-третьих, конституционный принцип стабильности налоговых норм выражается в *запрете придания налоговым законам обратной силы*, если такие законы ухудшают положение налогоплательщиков. Данное требование закреплено в ст. 57 Конституции РФ и конкретизировано в той же ст. 5 НК РФ: новые законы о налогах (а равно и нормативные акты о сборах) **не должны распространяться на предшествующие им налоговые**



**периоды**, за исключением случаев, когда сами улучшают положение налогоплательщика (например, снижают ставку либо отменяют обязанность). Придание закону обратной силы законодатель вправе допустить лишь в исключительных обстоятельствах, и такая мера не должна нарушать принципы справедливости и соразмерности, особенно в сфере налогообложения, которое выступает значимым условием и последствием осуществления хозяйственной деятельности, для учета которого субъект предпринимательской деятельности должен обладать достоверной и полной информацией<sup>[13]</sup>. Как справедливо замечает И. А. Хаванова, недопустимость ретроактивности зиждется на принципе поддержания доверия к закону, предполагающем «сохранение разумной стабильности правового регулирования»<sup>[14]</sup>. Это подтверждает необходимость предотвращать неожиданные налоговые правовые новации, которые, как отмечается в том числе экономистами, вызывают серьезные «шоки» в экономике<sup>[15]</sup>.

Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал универсальный характер запрета обратной силы: он распространяется на налоги всех уровней и формы (федеральные, региональные, местные платежи), а также на налоговые санкции и штрафы (Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П; Решение Конституционного Суда РФ от 01.10.1993 № 81-р; Постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П, от 15.02.2016 № 3-П; Определения Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 № 37-О-О, от 23.04.2015 № 821-О; Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2012 № 11-П).

Запрет придания законам о налогах обратной силы предполагает не просто начало действия нового порядка налогообложения на будущие налоговые периоды (то есть до наступления срока уплаты соответствующего налога) и не ранее месяца с момента его опубликования (формальное соблюдение закрепленных ст. 5 НК РФ правил вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах), но и информированность лица об условиях налогообложения и размере его налоговых обязательств *до того, как оно своими действиями приобретет обязанность по уплате налога, то есть еще на этапе планирования хозяйственной деятельности*<sup>[16]</sup>.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 г. № 13-П Суд, проанализировав положения закона Санкт-Петербурга об увеличении ставок земельного налога, отметил, что объявление новых (повышенных) ставок до наступления срока уплаты налога само по себе не нарушает правовой определенности, однако фактически новое регулирование применяется с обратной силой. Землепользователи осуществляли свою деятельность в первой половине 1995 г., ориентируясь на прежние ставки, а новое регулирование распространялось на платежи, исчисленные по прежним ставкам земельного налога. Иными словами, если налогоплательщики заблаговременно уведомлены о грядущем увеличении налоговой нагрузки (до начала периода, за который уплачивается налог), принцип доверия не ущемляется. Таким образом, Конституционный Суд фактически указал, что *закон не должен также и по своему смыслу предполагать его действие с обратной силой, равно как и недопустимо придавать ему обратную силу актами толкования и правоприменительной практикой* (Постановления Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П (п. 7), от 24.05.2001 № 8-П, от 05.03.2013 № 5-П, от 21.01.2010 № 1-П).

Вместе с тем практическая реализация принципа недопустимости ретроактивного ухудшения положения налогоплательщиков часто сталкивается с проблемами. Законодатель нередко прибегает к изменениям налоговых норм, называя их «уточняющими», «техническими» или «процедурными», хотя по сути такие поправки



могут ухудшать положение налогоплательщиков ретроспективно. Формально они не рассматриваются как введение новой обязанности, а лишь как разъяснение уже существующих правил, и потому применяются к отношениям, возникшим до их принятия. Подобная практика размывает гарантию стабильности и создает правовую неопределенность: налогоплательщик может выяснить, что его действия, считавшиеся законными по прежней версии нормы, внезапно объявлены неправомерными с обратной силой на основании «уточнения» законодательства. Таким способом фактически обходится установленный ст. 5 НК РФ запрет обратной силы налоговых актов. Кроме того, действующее право не предусматривает эффективного механизма ответственности законодателя за ущерб, причиненный гражданам принятием нормативных актов, противоречащих принципу доверия и нарушающих правовую определенность. Если налогоплательщикам в результате изменения закона нанесены убытки (например, взысканы дополнительные суммы за прошлые периоды), у них крайне ограничены возможности добиться компенсации, ярким примером тому служат т. н. "дела авиакомпаний", в которых с налогоплательщиков на основании ретроактивно применяемого регулирования были взысканы суммы страховых взносов однако после признания такого регулирования не соответствующим Конституции РФ вернуть незаконно взысканные суммы или компенсировать убытки в рамках гражданско-правовых механизмов так и не удалось (см. далее по тексту). Отсутствие прямого законодательного порядка возмещения вреда, причиненного изданием неконституционного или незаконного акта, подрывает доверие к власти: граждане воспринимают такое положение как незащищенность от ошибок законодателя.

Недостаточность гарантий от ретроактивного ужесточения налоговых требований подтверждается и многими налоговыми спорами. Так, на практике не раз возникали ситуации, когда налоговые органы пытались применить новые разъяснения или правила к уже совершенным операциям, вопреки позиции Конституционного Суда о недопустимости подобного рода обратной силы. В частности, Федеральная налоговая служба России в ряде случаев настаивала на доначислениях, ссылаясь на то, что изменения законодательства «носят уточняющий характер», хотя фактически эти изменения создавали новую обязанность или устраняли ранее действовавшую льготу. Следует отметить, что и сам Конституционный Суд РФ не всегда строго пресекает ретроактивные налоговые новации. В некоторых своих постановлениях он допускал сохранение взимания признанных неконституционными платежей до определенной даты, мотивируя это необходимостью защиты общественных (бюджетных) интересов. Например, в Постановлении КС РФ от 24.02.1998 г. № 7-П нормы закона о социальных взносах были признаны несоответствующими Конституции, но утратили силу лишь через шесть месяцев после опубликования постановления. Тем самым Суд фактически дал законодательной и исполнительной власти отсрочку, в течение которой продолжалось взимание платежей, впоследствии признанных неконституционными. Подобная позиция объяснялась заботой о финансовой устойчивости соответствующих внебюджетных фондов, но с точки зрения индивидуальных прав налогоплательщиков она выглядела противоречиво.

Показательно также отношение судебной власти к вопросу возврата неправомерно взысканных налогов. В тех случаях, когда налоговый закон признан неконституционным, логическим следствием принципа правовой определенности являлось бы немедленное прекращение его применения и возврат излишне уплаченных сумм налогоплательщикам. Однако на практике этого не происходит. Конституционный Суд РФ порой использует механизм *предоставления своему решению исключительно перспективного действия*, отказывая в придании ему обратной силы. Самым известным примером такой ситуации

стало Постановление КС РФ от 17.06.2013 г. № 13-П, связанное со спорами российских авиакомпаний с налоговыми органами (спор о ретроактивном увеличении страховых взносов для авиаперевозчиков – Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 448-ПЭК16 по делу № А40-165106/2014 (дело «Саратовских авиалиний»); Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2016 № 437-ПЭК16 по делу № А40-138312/2014 (дело «Донавиа»)). Суд признал норму Федерального закона № 360-ФЗ неконституционной, но одновременно указал, что уже уплаченные или взысканные на основании этого закона суммы не подлежат возврату из бюджета Пенсионного фонда РФ, поскольку их перераспределение на выплаты пенсионерам уже состоялось (Постановление Конституционного Суда РФ от 17.06.2013 № 13-П). По сути, Конституционный Суд сослался на приоритет защиты прав получателей пенсионной системы перед правами плательщиков, оказавшихся в роли потерпевших от неконституционного закона. Любопытно, что судья Верховного Суда Д. В. Тютин в научном комментарии охарактеризовал такие подходы КС РФ как особое понимание принципа правовых ожиданий, примененного в пользу государства: он указал, что у публично-правовых образований (бюджета) тоже есть «законные ожидания» в части поступления запланированных доходов, и прекращение взысканий по налогам вследствие признания их неконституционными нарушает эти ожидания<sup>[17]</sup>. По мнению Д. В. Тютина, бюджетное законодательство предполагает стабильность доходной части, поэтому государство вправе рассчитывать на сбор назначенных налогов до официальной отмены соответствующих норм. Такая аргументация представляет собой весьма спорное расширение принципа доверия – фактически речь идет о перенесении доктрины легитимных ожиданий с защиты частных лиц на обеспечение фискальных интересов государства.

С учетом изложенного, ретроспективные изменения налогового регулирования остаются одной из наиболее сложных проблем обеспечения стабильности и разумной предсказуемости налоговой системы. В мировой практике выработаны подходы, смягчающие негативное влияние обратной силы налоговых актов. Так, в отдельных иностранных правовых порядках допускается принятие ретроактивных налоговых норм *только при соблюдении строгих условий*. В 2010-2011 гг. Правительство Великобритании разработало протокол по незапланированным объявлениям изменений налогового законодательства, которые вступают в силу до формального принятия соответствующих мер – так называемые «протоколы ретроспективного налогообложения», согласно которым, ретроспективные изменения налогового закона возможно вводить лишь при определенных условиях: 1) наличие серьезной угрозы ущерба для публичных финансов, если меры не будут приняты немедленно; 2) появление новой информации о масштабах налогового риска, оправдывающей срочное вмешательство<sup>[18]</sup>; 3) официальное предупреждение налогоплательщиков (публичное объявление о планируемых изменениях заранее).

Отечественные правоведы высказывают аналогичные идеи: в статье О. А. Левшуковой и соавторов подчеркивается, что частые изменения налогового законодательства усложняют планирование и управление налоговыми обязательствами, снижают инвестиционную привлекательность и особенно вредят малому и среднему бизнесу. Авторы рекомендуют ограничивать изменения «необходимыми корректировками», публиковать их заранее, предоставляя достаточный временной интервал для адаптации, и вводить стимулирующие меры (налоговые каникулы, ускоренную амортизацию, инвестиционные кредиты)<sup>[19]</sup>.

Ретроспективные налоговые изменения анализируются также в контексте Европейской

конвенции по правам человека. Европейский Суд по правам человека в своих решениях признает, что обратная сила налогового закона не противоречит Конвенции, если соблюдается принцип пропорциональности и меры не носят конфискационного характера: государству предоставляется определенное усмотрение в налоговой политике, однако внезапные и неоправданно длительные ретроспективные начисления могут нарушать ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции (право собственности). Таким образом, в странах с развитой правовой системой ретроактивное изменение налоговых правил рассматривается как чрезвычайный шаг, требующий особой процедуры и обоснования [\[20; 21\]](#).

Отсутствие же в России четких критериев, разграничивающих истинно *уточняющие* (не ухудшающие положение) поправки от фактически *новых* норм, предоставляет органам власти простор для произвольного решения вопроса об их обратной силе. В профессиональной юридической среде обсуждаются разные подходы к решению проблемы. Предлагаются, например, своего рода алгоритмы проверки «уточняющих» изменений на предмет их допустимости [\[22\]](#): задаются вопросы – имеется ли в законе прямое указание на уточняющий характер поправки; какую неопределенность призвана устранить новая норма; совпадает ли объем регулируемых отношений до и после изменения; соответствует ли содержание «уточнения» ранее сложившемуся толкованию нормы и пр. Если отклонение существенное, значит, под видом уточнения введено новое регулирование, и применять его к прошлым периодам нельзя. Российские специалисты-практики в сфере налогового права критически оценивают подобные алгоритмы. Так, Д. Виноградов отмечает, что в условиях российской правовой системы формальные критерии зачастую не срабатывают из-за отсутствия устойчивой доктрины прецедента и гибкости судебной практики. Он предлагает альтернативный подход: при разрешении споров судья должен игнорировать последующие изменения нормы, оценивая права и обязанности сторон исходя из законодательства, действовавшего в проверяемый период; если же в законе прямо указано на придание ему обратной силы, следует проверить такое условие на соответствие ст. 5 НК РФ и Конституции РФ; когда же изменения позиционируются как «уточняющие» без явной ретроактивности, важно убедиться, что их применение ограничено теми же субъектами и фактами, что регулировались прежней нормой, и они не вводят новых обременений [\[23\]](#). При этом характер поправки должен учитываться: если «уточнение» фактически устанавливает или ужесточает обязанность (запрет), распространять его на прошлые периоды недопустимо; если же оно носит разрешительный или уточняющий технический характер – ретроактивность менее опасна. Отдельно Д. Виноградов обращает внимание на ситуацию так называемых технических ошибок в нормативных актах: когда законодательно допущена явная опечатка или недочет, суды нередко самостоятельно «исправляют» ее, не дожидаясь внесения поправки, либо применяют будущую корректировку к ранее возникшим отношениям как очевидное уточнение. Однако даже если Конституционный Суд РФ по мере возможностей пресекает подобные случаи (например, признает норму неконституционной либо толкует ее в пользу налогоплательщика), отсутствие у налогоплательщиков прямого права на возмещение убытков от действий законодателя усложняет восстановление нарушенных прав.

## Выводы

На основании проведенного анализа можно сформулировать следующие выводы. Во-первых, в российском налоговом праве закреплены специальные **правовые механизмы, направленные на обеспечение стабильности и предсказуемости** регулирования: требования о разумном переходном периоде для новых норм,

стабилизационные оговорки в инвестиционных соглашениях и конституционный запрет обратной силы налоговых законов, ухудшающих положение налогоплательщиков. Все они призваны охранять законные ожидания участников налоговых отношений и, в конечном счете, служат укреплению доверия граждан к государственной власти. Опыт зарубежных правовых систем подтверждает важность данных принципов: даже не имея формализованных требований к срокам вступления налоговых законов в силу, развитые государства придерживаются традиции уважения правовых ожиданий, допуская экстраординарные ретроактивные изменения лишь в исключительных случаях и с компенсирующими мерами.

Во-вторых, *эффективность указанных механизмов в России пока недостаточна вследствие проблем их практической реализации*. Законодательство не содержит четких критериев «достаточной» продолжительности переходного периода, что приводит к рассогласованности судебной практики и риску слишком поспешного введения изменений. **Стабилизационные оговорки** охраняют инвесторов от изменения налоговых правил, однако их сфера действия ограничена (по времени и по кругу регламентируемых вопросов) и может быть сведена на нет новыми приоритетами государственной политики – примером служит стремление скорректировать налоговый режим ради внедрения глобального минимального налога. Принцип **недопустимости обратной силы** систематически обходится через внесение так называемых уточняющих поправок, которые фактически вводят новые обязанности задним числом. При отсутствии формального нарушения ст. 5 НК РФ такие изменения тем не менее подрывают правовую определенность. Совокупность этих факторов негативно сказывается на уровне доверия граждан и бизнеса к налоговому законодательству.

В-третьих, анализ практики высших судебных органов выявил **тенденцию приоритизации фискальных интересов** государства в ущерб принципу правовой определенности. Конституционный Суд РФ в ряде случаев, признавая нормативные акты противоречащими Конституции, ограничивал обратное действие своих решений во имя сохранения бюджетной стабильности, фактически санкционируя необратимость последствий неконституционных норм.

В-четвертых, для укрепления доверия граждан к закону и действиям властей в сфере налогообложения необходим **комплекс мер по совершенствованию законодательства и правоприменения**. Требуется нормативно закрепить минимально необходимые **переходные сроки** для вступления в силу наиболее чувствительных налоговых изменений (например, не менее одного налогового периода), а также разработать критерии исключений, позволяющих отступать от этого правила только по особой необходимости. Следует более четко разграничить *допустимые уточняющие поправки* и *недопустимые ретроактивные новеллы*: возможно, путем внесения в Налоговый кодекс норм, предусматривающих, что любые изменения, вводящие новые обязанности или ограничения, презюмируются не имеющими обратной силы, если иное прямо не указано федеральным законом с обоснованием такой необходимости. Кроме того, следовало бы учесть зарубежный опыт в части правовых механизмов, направленных на обеспечение правовой определенности, повышающей уровень доверия частных лиц государству: так, в Новой Зеландии одной из задач института налоговых рулингов является «обеспечение определённости для налогоплательщиков»<sup>[24]</sup>. В России аналогичные меры (например, мотивированные мнения) пока не носят обязательного характера. Выполнение этих шагов позволило бы существенно повысить уровень правовой определенности в налоговой сфере.

Наконец, поддержание доверия граждан к налоговой политике требует от государства **прозрачности и уважения к законным ожиданиям налогоплательщиков**. Законодательным и налоговым органам следует своевременно и понятно информировать граждан и бизнес о планируемых изменениях налоговых правил, разъяснять их цель и порядок вступления в силу. Недопустимо внезапное и необъясненное введение мер, способных ухудшить положение налогоплательщиков, без предоставления времени для адаптации. При возникновении же конфликтов или неопределенностей предпочтение должно отдаваться толкованию в пользу налогоплательщика, если это необходимо для сохранения стабильности условий. **Баланс публичных и частных интересов** в сфере налогообложения должен обеспечиваться через минимизацию произвольных решений и строгое соблюдение провозглашенных конституционных принципов. Только в этом случае возможно установление подлинно партнерских отношений между обществом и государством в налоговой сфере, основанных на взаимном доверии и уважении к закону.

## Библиография

1. Головизнина И. А., Шарафутдинов М. Г. К вопросу о балансе стабильности и гибкости налогового законодательства // Вестник ГУУ. 2014. № 7. EDN: SNRNWV.
2. Городилов М. А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10-19. DOI: 10.25198/2077-7175-2022-3-10 EDN: GCOGOE.
3. Габышев С. А., Муталиева А. А. Как налоговое регулирование влияет на инвестиционный климат страны // Международный научный журнал "Вестник науки". 2024. № 11 (80). Том 3. С. 305-310. EDN: LFUYXK.
4. Etel L. Can General Tax Law Be Stable? // Krytyka Prawa. Vol. 12. 2020. Pp. 22-34. DOI: 10.7206/kp.2080-1084.360 EDN: GUEWYN.
5. Avis W. Linkages between taxation and stability // GSDRC Helpdesk Research Report 1346. 2016. Birmingham, UK: GSDRC, University of Birmingham.
6. Алпатов П. С. Стабильность условий предоставления налоговых льгот как принципиальная основа режима инвестиционной деятельности в Российской Федерации // Закон. 2023. № 8. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-169-178 EDN: TZOICG.
7. Howse R. Freezing Government Policy: Stabilization Clauses in Investment Contracts // International Institute for Sustainable Development (IISD). Investment Treaty News. 2011. URL: <https://www.iisd.org/itn/2011/04/04/freezing-government-policy-stabilization-clauses-in-investment-contracts-2/> (дата обращения: 20.07.2025).
8. Писенко К. А. Налогово-правовые аспекты стимулирования и реализации проектов государственно-частного партнерства // Финансовое право. 2019. № 5. С. 19-22. EDN: TJDOZJ.
9. Прошунин М. М. Налоговые льготы для инвестирования в высокотехнологичные компании-стартапы: налогово-правовые вопросы // Финансовое право. 2019. № 6. С. 29-32. EDN: KLRVGN.
10. Леднева Ю. В. "Стабилизационная оговорка" в налоговом праве // Финансовое право. 2020. № 6. С. 18-22. DOI: 10.18572/1813-1220-2020-6-18-22 EDN: HURAHY.
11. Щекин Д. М. Принципы налогообложения иностранных инвестиций // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Вып. 1. М., 1997. С. 90-95.
12. Соловьева Е., Кузнецова Н. Российский аналог Pillar 2: какие грядут изменения // Газета "Экономика и жизнь". Бухгалтерское приложение "ЭЖ-Бухгалтер". № 20 (10084). 2025. URL: <https://www.eg-online.ru/article/497852/> (дата обращения: 20.07.2025).
13. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство [Текст]: Правовые позиции Конституционного суда РФ: Учебное пособие для студентов

вузов, обучающихся по юридическим специальностям / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. Москва: Изд. дом ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 254, 260.

14. Хаванова И. А. Обратная сила налоговых законов и идеалы предсказуемости права // Финансовое право. 2017. № 3. EDN: YGXLIN.

15. Estrada F., Tiwari A., Mutascu M. Taxation and Political Stability // SSRN Electronic Journal. 2011. DOI: 10.2139/ssrn.1888328.

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

17. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин; Гос. образовательное учреждение высшего профессионального образования Российская академия правосудия. Москва: РАП : Эксмо, 2009. 427 с.

18. Seely A. Retrospective taxation // Briefing Paper. № 4369. 27 August 2020. P. 34. URL: <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN04369/SN04369.pdf> (дата обращения: 04.08.2025).

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

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

21. Хаванова И. А. "Ретроактивный выбор" законодателя для налоговых схем // Налоговед. № 1. 2017. URL: <https://e.nalogoved.ru/525245> (дата обращения: 03.08.2025).

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

23. Виноградов Д. Придание обратной силы уточняющим изменениям налогового закона [Электронный ресурс] // ООО "Издательская группа "Закон". URL: [https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie\\_obratnoy\\_sily\\_utochnyayuschim\\_izmeneniyam\\_nalogovogo\\_zakona#\\_ftnref26](https://zakon.ru/blog/2024/4/11/pridanie_obratnoy_sily_utochnyayuschim_izmeneniyam_nalogovogo_zakona#_ftnref26) (дата обращения: 14.05.2025).

24. Надточий М. Д. Налоговые рулинги по законодательству Новой Зеландии // Налоги. 2024. № 4.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

### РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России. Автором в рецензируемой статье раскрываются основные правовые механизмы и проблемы их функционирования в отношении стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства; анализируются подходы Конституционного Суда

Российской Федерации в данной сфере, делаются актуальные и оригинальные выводы, касающиеся направлений развития налогового законодательства России.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье заявлена: «определить содержание и оценить эффективность ключевых правовых механизмов, направленных на обеспечение стабильности и предсказуемости налогового регулирования в Российской Федерации, а также выявить проблемы их реализации с точки зрения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям властей». Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования. В частности, как указано в самой статье, «Методологическая база исследования включает в себя методы сравнительного правоведения, использование которых позволило сопоставить отечественные механизмы обеспечения стабильности с зарубежными подходами, формально-юридический метод, с помощью которого был осуществлен анализ нормативных правовых актов и судебных решений, а также системный подход к оценке взаимодействия различных правовых средств в налоговой сфере».

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «Для нормативных правовых актов субъектов РФ и муниципальных образований Налоговый кодекс РФ устанавливает еще более строгие сроки введения новых налоговых норм, аналогичные ограничения распространяются и на подзаконные акты, если их исполнение влияет на налоговые обязательства налогоплательщиков (например, акты об утверждении кадастровой стоимости объектов недвижимости, используемой при расчете имущественного налога) (Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2013 № 17-П; Определения Конституционного Суда РФ от 03.02.2010 № 165-О-О, от 17.11.2011 № 1571-О-О). Более того, требование предусмотреть время для адаптации распространяется и на изменение сложившейся правоприменительной практики: Конституционный Суд РФ указал, что даже изменение официального толкования налогового законодательства должно сопровождаться разумным переходным периодом, исключающим внезапное ухудшение положения налогоплательщиков (Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России сложна и неоднозначна. К сожалению, практика последних лет показывает, что российское налоговое законодательство не отличается стабильностью и предсказуемостью, что в определенной степени ограничивает права и разумные законные ожидания граждан и юридических лиц. Сложно спорить с автором рецензируемой статьи в том, что «Стабильность и предсказуемость правового регулирования налогообложения являются ключевыми условиями для поддержания доверия граждан к закону и действиям публичной власти. Частые и непоследовательные изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают



уверенность налогоплательщиков в неизменности правил игры и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям властей, вытекающий из конституционных начал верховенства права и правовой определенности, приобретает особое значение в налоговой сфере, непосредственно затрагивающей имущественные права граждан и организаций».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать. Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«в российском налоговом праве закреплены специальные правовые механизмы, направленные на обеспечение стабильности и предсказуемости регулирования: требования о разумном переходном периоде для новых норм, стабилизационные оговорки в инвестиционных соглашениях и конституционный запрет обратной силы налоговых законов, ухудшающих положение налогоплательщиков. Все они призваны охранять законные ожидания участников налоговых отношений и, в конечном счете, служат укреплению доверия граждан к государственной власти. Опыт зарубежных правовых систем подтверждает важность данных принципов: даже не имея формализованных требований к срокам вступления налоговых законов в силу, развитые государства придерживаются традиции уважения правовых ожиданий, допуская экстраординарные ретроактивные изменения лишь в исключительных случаях и с компенсирующими мерами».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по совершенствованию действующего законодательства. В частности,

«для укрепления доверия граждан к закону и действиям властей в сфере налогообложения необходим комплекс мер по совершенствованию законодательства и правоприменения. Требуется нормативно закрепить минимально необходимые переходные сроки для вступления в силу наиболее чувствительных налоговых изменений (например, не менее одного налогового периода), а также разработать критерии исключений, позволяющих отступать от этого правила только по особой необходимости».

Приведенный вывод может быть актуален и полезен для правотворческой деятельности. Таким образом, материалы статьи могут иметь определенный интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с развитием налогового законодательства России.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, частично достиг цели исследования, предложив конкретные направления совершенствования налогового законодательства в условиях необходимости обеспечения принципа стабильности и разумной предсказуемости налогового законодательства в России. Правда, автором не рассмотрены все различные точки зрения на заявленную проблему из доктрины. В этой связи цель исследования, направленная на изучение эффективности ключевых правовых механизмов, не может считаться в полной мере достигнутой, так как фактически не приведены аргументы других ученых.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной

мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует средне оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Писенко К.А., Прошунин М.М., Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области налогового права. Однако большинство цитируемых работ опубликованы более чем пять лет назад. Следует актуализировать список литературы.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, но не обладают признаком достаточности, не способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор не провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Положения из доктрины и их критический анализ практически не проведен. Следует существенно расширить теоретическую базу исследования.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии, но только после их обсуждения в контексте иных доктринальных подходов. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным проблемам, но только после существенного расширения теоретической базы исследования.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую отправить на доработку»

### **Результаты процедуры повторного рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

Предметом исследования являются правовые механизмы обеспечения стабильности и предсказуемости налогового законодательства в Российской Федерации, а именно: институт разумного переходного периода, стабилизационные оговорки и конституционный запрет обратной силы налоговых законов. Автор проводит анализ их нормативного закрепления, судебной практики применения и выявляет системные проблемы, снижающие их эффективность.

Методология статьи заявлена корректно и находит отражение в содержании исследования. Использование сравнительно-правового метода позволило автору провести сопоставление российских подходов с зарубежными, что обогащает анализ и выводит его на международный уровень; формально-юридический метод применен для анализа норм Конституции РФ, Налогового кодекса, федерального законодательства, судебной практики Конституционного и Верховного Судов РФ; системный подход проявляется в рассмотрении взаимодействия различных механизмов обеспечения стабильности и их комплексного влияния на правовую определенность в налоговой сфере РФ.

Актуальность темы аргументирована автором. В условиях динамичной экономической среды проблема баланса между необходимой гибкостью налогового регулирования и стабильностью условий для бизнеса выходит на первый план. Автор убедительно доказывает, что частые и непредсказуемые изменения подрывают доверие к государству, препятствуют долгосрочным инвестициям и, в конечном счете, вредят экономическому развитию. Актуальность подкреплена ссылками на современные вызовы, включая законопроект о введении минимального налога, который ставит под вопрос ранее данные государством гарантии.

Научная новизна исследования состоит в комплексном и критическом анализе ключевых механизмов обеспечения стабильности через призму современной судебной практики и законодательных тенденций. В научный оборот вводится актуальная проблема потенциального конфликта между стабилизационными оговорками и требованиями глобального минимального налога. Новизна также проявляется в детальном разборе проблемы «уточняющих» поправок, которые фактически придают нормам обратную силу, а также в анализе противоречивой судебной практики, где принцип поддержания доверия гражданина к государству иногда уступает фискальным интересам.

Статья отличается логичной структурой. Стил изложения является научным, с корректно используемой терминологией.

К достоинствам содержания следует отнести глубокий анализ судебной практики, выявление внутренней противоречивости позиции судов в определении достаточности переходного периода, критический взгляд на аргументацию о «законных ожиданиях» бюджета, высказанной судьей Верховного суда РФ Д. В. Тютиним.

Список литературы демонстрирует хорошее знакомство автора с темой. Присутствуют как отечественные, так и зарубежные публикации.

Автор косвенно апеллирует к оппонентам, отстаивающим приоритет фискальных интересов или оправдывающим динамизм законодательства необходимостью быстрого реагирования на вызовы. Критика подхода, согласно которому «уточняющие» поправки могут иметь обратную силу, является контраргументацией. Однако для усиления полемической составляющей можно было бы более явно сформулировать и оспорить возможные контраргументы, например, о том, что чрезмерная стабильность может законсервировать неэффективные нормы.

Выводы статьи логично вытекают из проведенного анализа и являются обоснованными. Они не только констатируют имеющиеся проблемы, но и содержат предложения по совершенствованию законодательства.

Статья может быть интересна ученым-правоведам, исследующим принципы налогового права, практикующим юристам и налоговым консультантам, представителям законодательной и исполнительной власти, отвечающим за формирование налоговой политики. Поднятая в статье проблематика находится в русле современных дискуссий о налоговом регулировании и инвестиционном климате в России.

Представленная статья представляет собой актуальное и научно обоснованное исследование, соответствует всем критериям научной публикации и может быть рекомендована к публикации.