

*Слышов Павел Константинович,
магистрант Московского финансово-юридического университета МФЮА
Россия, г. Калининград, ул. Ермака, д. 3*

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РОССИИ

***Аннотация:** в статье рассматриваются проблемы правоприменения налогового законодательства в Российской Федерации, включая неоднозначность толкования норм, частые изменения законодательства и противоречивость судебной практики. Особое внимание уделяется причинам правоприменительных коллизий и вопросам взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Рассматривается роль судебной практики в разрешении налоговых споров. По результатам исследования предложены меры по совершенствованию налогового законодательства и повышению эффективности его применения.*

***Ключевые слова:** налоговое законодательство; правоприменение; налоговые споры; налоговые органы; судебная практика; правовая неопределённость; налогоплательщики; налоговое администрирование.*

***Abstract:** This article examines issues of tax law enforcement in the Russian Federation, including ambiguous interpretations of provisions, frequent legislative changes, and inconsistent judicial practice. Particular attention is paid to the causes of enforcement conflicts and interactions between tax authorities and taxpayers. The role of judicial practice in resolving tax disputes is examined. Based on the research findings, measures are proposed to improve tax legislation and enhance the effectiveness of its enforcement.*

***Keywords:** tax legislation; law enforcement; tax disputes; tax authorities; judicial practice; legal uncertainty; taxpayers; tax administration.*

Налоговое законодательство Российской Федерации традиционно рассматривается в научной доктрине как один из ключевых институтов публичного права, обеспечивающий формирование доходной части бюджетной системы и реализацию приоритетных направлений государственной политики. При этом его значение выходит за рамки исключительно фискальной функции, поскольку налоги выступают инструментом макроэкономического регулирования и перераспределения финансовых ресурсов. По данным Федерального казначейства, налоговые поступления формируют более 70 % доходов консолидированного бюджета, что подчёркивает их системообразующее значение [9, с. 47]. Посредством налоговых механизмов государство осуществляет не только фискальное изъятие, но и стимулирование отдельных отраслей экономики, включая применение налоговых льгот и специальных режимов [10, с. 112]. Нормативной основой данных процессов выступает Налоговый кодекс Российской Федерации, детализирующий элементы налогообложения (объект, налоговая база, ставка, порядок исчисления и уплаты) [1, ст. 17]. Конституционное закрепление обязанности уплаты налогов (статья 57 Конституции РФ) определяет безусловный характер налоговых обязательств и легитимирует применение мер государственного принуждения [2, ст. 57]. Дополнительно следует отметить, что эффективность налоговой системы напрямую влияет на устойчивость публичных финансов и уровень доверия к государственным институтам.

Цель данного исследования состоит в выявлении конкретных причин возникновения правоприменительных коллизий в налоговой сфере, включая анализ типичных категорий споров (доначисление налога на прибыль, отказ в вычетах по НДС, переквалификация сделок), а также в разработке практико-ориентированных предложений по их разрешению. Особое внимание уделяется выявлению системных факторов, способствующих воспроизводству подобных конфликтов. Как показывают данные Федеральной налоговой

службы Российской Федерации, ежегодно рассматриваются десятки тысяч налоговых дел, причём значительная их часть связана с оспариванием решений налоговых органов о привлечении к ответственности [5]. В научной литературе подчёркивается, что высокий уровень конфликтности обусловлен сочетанием сложной структуры налоговых норм и активной контрольной деятельности налоговых органов [11, с. 243]. Актуальность исследования усиливается в условиях цифровизации налогового администрирования и расширения автоматизированного контроля, что, с одной стороны, повышает эффективность выявления нарушений, а с другой — порождает новые вопросы правовой интерпретации.

Одним из наиболее проблемных аспектов является неопределённость налогово-правовых норм, проявляющаяся, в частности, при применении положений о необоснованной налоговой выгоде. Данная категория носит оценочный характер и во многом формируется судебной практикой. Несмотря на закрепление принципа толкования сомнений в пользу налогоплательщика (ст. 3 НК РФ), на практике суды нередко исходят из необходимости оценки экономической сущности операций [1]. Так, в ряде дел налоговые органы отказывают в применении налоговых вычетов по НДС, ссылаясь на отсутствие реальной хозяйственной цели сделки. При этом критерии «реальности» и «деловой цели» не имеют чёткого нормативного закрепления, что создаёт пространство для различных интерпретаций [10, с. 103; 13, с. 19]. В результате налогоплательщики сталкиваются с трудностями при прогнозировании правовых последствий своей деятельности, особенно при использовании сложных корпоративных структур и трансграничных операций.

Особенности правоприменительной деятельности налоговых органов также вносят вклад в формирование коллизий. В рамках налоговых проверок (камеральных и выездных) органы ФНС осуществляют анализ первичных документов, банковских операций и контрагентских связей налогоплательщика (ст. 31 НК РФ) [1, ст. 31]. Кроме того, активно

используются цифровые инструменты контроля и межведомственный обмен данными. Например, при выявлении так называемых «технических компаний» (фирм-однодневок) налоговые органы могут переквалифицировать операции и доначислить налоги, штрафы и пени. Однако критерии отнесения контрагента к «недобросовестным» часто формируются на основе внутренних методик ФНС и судебной практики, а не прямых норм закона [11, с. 249]. Это приводит к ситуациям, когда аналогичные хозяйственные операции оцениваются по-разному в разных регионах, что снижает предсказуемость правоприменения и подрывает принцип равенства налогоплательщиков.

Нестабильность налогового законодательства проявляется, в частности, в регулярном внесении изменений в главы Налогового кодекса, регулирующие НДС и налог на прибыль организаций. Динамичность правового регулирования во многом обусловлена изменениями экономической ситуации и бюджетной политики государства. Так, в последние годы неоднократно изменялись правила применения налоговых льгот, порядок признания расходов и требования к документальному подтверждению операций [12, с. 98]. По оценкам экспертов, ежегодно в Налоговый кодекс вносится несколько сотен поправок, что значительно усложняет правоприменение [9, с. 53]. В результате налогоплательщики вынуждены постоянно адаптировать бухгалтерские и налоговые процессы, что увеличивает административные издержки и требует дополнительных ресурсов. Конституционный Суд РФ в своих постановлениях подчёркивает, что чрезмерная изменчивость законодательства подрывает принцип правовой определённости и может нарушать права субъектов предпринимательской деятельности [8].

Анализ судебной практики позволяет выделить наиболее распространённые категории налоговых споров. К ним относятся: споры о правомерности применения налоговых вычетов по НДС, споры о признании расходов при налогообложении прибыли, а также дела, связанные с переквалификацией гражданско-правовых договоров (например, признание

агентских схем фиктивными) [5; 13, с. 20]. Кроме того, значительное число дел связано с вопросами применения специальных налоговых режимов. При этом налоговые органы нередко используют концепцию «дробления бизнеса» для доначисления налогов, особенно в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства. В научной литературе отмечается, что подобные подходы усиливают фискальную направленность правоприменения и требуют более чёткого нормативного регулирования [15, с. 112].

Существенное значение для разрешения налоговых споров имеют разъяснения высших судебных органов. Постановление Пленума ВАС РФ № 53 сформировало подход к оценке обоснованности налоговой выгоды, включая критерии реальности хозяйственных операций и добросовестности налогоплательщика [6, п. 1]. В последующем данные подходы были развиты в практике Верховного Суда РФ, который уточнил распределение бремени доказывания между сторонами [7, п. 5]. Вместе с тем правовые позиции высших судов требуют систематизации и единообразного применения. Однако, несмотря на наличие таких разъяснений, суды различных инстанций продолжают по-разному применять указанные критерии, что подтверждается анализом судебных актов [13, с. 21]. Это указывает на необходимость дальнейшей конкретизации правовых позиций.

Межотраслевой характер налоговых споров проявляется, например, при оценке действительности сделок. Применение статьи 166 ГК РФ позволяет судам признавать сделки мнимыми или притворными, что влечёт отказ в налоговых вычетах или доначисление налогов [4, ст. 166]. Подобные случаи демонстрируют тесную взаимосвязь налогового и гражданского права. Так, при выявлении фиктивных договоров поставки суды исходят из отсутствия фактического движения товаров или денежных средств. В научной литературе подчёркивается, что подобная практика требует согласованного применения норм гражданского и налогового права, поскольку различия в их целях могут приводить к противоречивым выводам [9, с. 121].

Конфликтность взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками подтверждается статистикой досудебного обжалования. Несмотря на обязательность административного порядка рассмотрения жалоб, значительная часть решений налоговых органов остаётся неизменной, что побуждает налогоплательщиков обращаться в суд [15, с. 125]. Это свидетельствует о формальном характере рассмотрения части жалоб. Например, по данным ФНС, доля удовлетворённых жалоб в досудебном порядке остаётся относительно низкой. Это говорит нам о недостаточной эффективности данного механизма и необходимости его реформирования, в том числе путём повышения независимости рассмотрения жалоб и внедрения элементов досудебных процедур.

Научная новизна исследования заключается в детализированном анализе конкретных правоприменительных ситуаций, включая оценку критериев необоснованной налоговой выгоды, практику переквалификации сделок и применение концепции «дробления бизнеса» [14, с. 85]. Дополнительно проводится сопоставление различных подходов, сложившихся в судебной практике. В работе обосновывается, что указанные явления взаимосвязаны и формируют единый комплекс факторов, влияющих на рост налоговых споров. Такой подход позволяет перейти от абстрактного анализа к выявлению конкретных проблемных зон правоприменения.

Практические рекомендации, предложенные в работе, включают: закрепление на уровне Налогового кодекса критериев деловой цели и экономической обоснованности, разработку единых методических подходов к оценке добросовестности налогоплательщика, а также ограничение применения ухудшающих положение налогоплательщиков изменений законодательства к ранее возникшим правоотношениям [12, с. 203]. Кроме того, предлагается расширение использования цифровых инструментов (например, автоматизированных систем анализа рисков ФНС) при одновременном повышении прозрачности их функционирования [15, с. 128].

Таким образом, правоприменительные коллизии в налоговой сфере имеют комплексный характер и проявляются в конкретных категориях споров, связанных с оценкой хозяйственных операций, применением налоговых вычетов и использованием специальных налоговых режимов [13, с. 15]. Их преодоление требует не только общего совершенствования правоприменительной практики, но и внесения адресных изменений в налоговое законодательство. В частности, представляется целесообразным: закрепить на уровне Налогового кодекса РФ легальные определения категорий «деловая цель» и «экономическая обоснованность» с указанием исчерпывающего перечня критериев их оценки; установить нормативные признаки недобросовестного поведения налогоплательщика, исключив их формирование исключительно на уровне судебной практики; унифицировать подходы к доказыванию необоснованной налоговой выгоды путём законодательного распределения бремени доказывания между налоговыми органами и налогоплательщиками; а также закрепить обязательность публикации методических рекомендаций ФНС с приданием им статуса официальных разъяснений, обязательных для применения налоговыми органами. Дополнительно следует предусмотреть внедрение процедур предварительного налогового согласования для крупных сделок, что позволит снизить уровень неопределённости и предотвратить возникновение споров. Реализация указанных мер будет способствовать повышению правовой определённости, снижению конфликтности и формированию более предсказуемой модели налогового регулирования, отвечающей современным требованиям экономического развития [14, с. 305].

Использованные источники:

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.11.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2026) [Электронный ресурс] – Доступ из Справочно-правовой системы

«КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 26.03.2026).

2. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) [Электронный ресурс] – Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 26.03.2026).

3. "Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации" от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 15.12.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2026) [Электронный ресурс] – Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 26.03.2026).

4. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 31.07.2025, с изм. от 25.03.2026) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2025) [Электронный ресурс] – Доступ из Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 26.03.2026).

5. Федеральная налоговая служба Российской Федерации. Официальный сайт. – URL: <https://www.nalog.gov.ru> (дата обращения: 26.03.2026).

6. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

7. "Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2017)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017).

8. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 N 13-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 391 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Парус".

9. Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов / Ю. А. Крохина. — 11-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2026. — 376 с.
10. Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. И.А.Майбурова. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ, 2010. — 559с.
11. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение : учебник для среднего профессионального образования / В. Г. Пансков. — 10-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2025. — 447 с.
12. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для среднего профессионального образования / ответственный редактор Л. И. Гончаренко. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2026. — 465 с.
13. Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Пепеляев Групп, 2020. — 796 с.
14. Налоговое право. Общая часть в 2 т. Том 1 : учебник и практикум для академического бакалавриата / под редакцией И. И. Кучерова. — Москва : Издательство Юрайт, 2016. — 384 с.
15. Карасева М. В. Финансовое право: учебник. – М.: Норма, 2021. – 352 с.