

Дата поступления рукописи в редакцию: 07.10.2026 г.

DOI: 10.24412/2076-1503-2026-10-362-367

Дата принятия рукописи в печать: 29.10.2026 г.

КИСЕЛЁВА Анна Александровна,
магистрант Российской академии народного хозяйства
и государственной службы при Президенте
Российской Федерации,
e-mail: mail@law-books.ru

ПРЕДЕЛЫ ВЛИЯНИЯ МОТИВИРОВАННОГО МНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА НА СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

Аннотация. Исследуется материально-правовое значение мотивированного мнения налогового органа в отношениях налогового мониторинга. Сопоставляются его квалификация в качестве акта толкования и подходы к признанию правоприменительной природы документа. На основе разграничения основания возникновения налоговой обязанности и ее индивидуальной конкретизации обосновывается подтверждающее действие мотивированного мнения. Отдельно рассматриваются пределы связанности налогового органа собственной правовой оценкой и последствия доверия налогоплательщика к такой оценке. Предлагается конкретизировать значение существенности раскрываемой информации и закрепить условия сохранения согласованной квалификации совершенных операций при последующем изменении административного толкования.

Ключевые слова: налоговый мониторинг, мотивированное мнение налогового органа, налоговая обязанность, правоприменительный акт, толкование права, правовая определенность, защита доверия налогоплательщика.

Для цитирования: Киселёва А. А. Пределы влияния мотивированного мнения налогового органа на содержание налоговой обязанности // Образование и право. 2026. № 10. С. 362–367.

KISELEVA Anna Alexandrovna,
Master's student at the Russian Presidential
Academy of National Economy and Public Administration

THE LIMITS OF THE INFLUENCE OF A TAX AUTHORITY'S "REASONED OPINION" ON THE CONTENT OF A TAX OBLIGATION

Annotation. This article examines the substantive legal significance of a "reasoned opinion" issued by a tax authority within the framework of tax monitoring. It compares the characterization of such an opinion as an act of legal interpretation with alternative perspectives that view it as an act of law enforcement. By distinguishing between the grounds for the emergence of a tax obligation and its individual specification, the author substantiates the confirmatory effect of a reasoned opinion. The article further explores the extent to which a tax authority is bound by its own legal assessment, as well as the implications of a taxpayer's reliance on such an assessment. It is proposed that the concept of the "materiality" of disclosed information be more precisely defined, and that conditions be established to ensure that the agreed-upon classification of completed transactions remains valid even if the administrative interpretation subsequently changes.

Key words: tax monitoring, reasoned opinion of a tax authority, tax obligation, law enforcement act, legal interpretation, legal certainty, protection of taxpayer reliance.

For citation: Kiseleva A. A. The limits of the influence of a tax authority's "reasoned opinion" on the content of a tax obligation. Education and law. 2026;(10):362–367. (In Russ.).

Обязательность мотивированного мнения налогового органа ставит вопрос о пределах индивидуального определения налоговой обязанности. Согласно пункту 7 статьи 105.30 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (далее – НК РФ), такое мнение подлежит исполнению налоговыми органами и организацией при проведении налогового мониторинга с предусмотренными законом исключениями [1]. Между тем размер обязательного платежа определяется посредством применения законодательных предписаний к обстоятельствам хозяйственной деятельности. Поэтому исследование юридической силы мотивированного мнения требует разграничения установления налоговой обязанности и властной оценки правильности ее исполнения.

Для обозначения предмета исследования налоговая обязанность рассматривается в материальном смысле как обязанность уплатить конкретный налог в размере, определенном законом применительно к соответствующим обстоятельствам. Пункты 1 и 2 статьи 44 НК РФ связывают ее возникновение с законодательно установленными основаниями и наступлением обстоятельств, предусматривающих уплату налога. В подобной конструкции юридическое значение хозяйственного факта предшествует его оценке инспекцией, вследствие чего правоприменительный документ фиксирует результат квалификации уже возникшего отношения. Применительно к планируемой операции такая квалификация приобретает условный характер, поскольку предполагает последующее совершение описанного действия.

Содержание мотивированного мнения показывает переход от общего предписания к оценке отдельной операции. Статья 105.30 НК РФ допускает обращение за мнением по совершенной или планируемой сделке, предусматривая учет выраженной позиции организацией. Следовательно, установленные законом последствия документа требуют выяснения его места среди актов толкования и индивидуальных правоприменительных актов.

В рамках интерпретационного подхода И.В. Дементьев рассматривает мотивированное мнение как акт толкования налоговых норм и фактов хозяйственной жизни, связывая его квалификацию с отсутствием возможности непосредственного принудительного исполнения [2]. Такой подход позволяет отделить разъяснение нормы от властного взыскания обязательного платежа, сохранив различие между познанием права и реализацией принуждения. Вместе с тем принудительное исполнение представляет один из способов обеспечения юридического предписания, поэтому

его характеристика сама по себе оставляет открытым вопрос о природе акта. В отношении мотивированного мнения необходимо дополнительно установить, какое значение имеет обязанность инспекции придерживаться собственной позиции и какие правовые последствия возникают вследствие доверия организации к полученной оценке.

Иную трактовку развивает А.Р. Султанов, связывающий мотивированное мнение с применением нормы к конкретной хозяйственной операции и определением ее правовых последствий [3]. В исследовании О.И. Лютовой также обосновывается квалификация документа в качестве ненормативного индивидуального акта, посредством которого налоговый орган выражает позицию по рассматриваемому отношению [4]. Разделяя правоприменительную направленность этого подхода, считаем необходимым уточнить характер возникающего эффекта. Индивидуальная квалификация способна подтверждать содержание существующей обязанности, поэтому признание акта правоприменительным совместимо с сохранением закона в качестве основания обязательного платежа.

Близкую аргументацию предлагают Д.В. Винницкий и Д.А. Курочкин, обращая внимание на принятие мотивированного мнения внутри налогового контроля и окончательность выраженного в нем решения в пределах этой процедуры [5]. По нашему мнению, окончательность оценки следует разграничить с устойчивостью ее материальных последствий. Первая характеристика указывает на завершение рассмотрения вопроса инспекцией, вторая определяет пределы последующего воздействия на налоговое положение организации.

Наряду с приведенными подходами в обзоре А.Ю. Молиной выделяется дифференцированная квалификация мотивированного мнения в зависимости от инициатора его составления. При обращении организации документ рассматривается как акт толкования, при инициативе инспекции ему придается правоприменительное значение [6, с. 201-202]. Для материально-правового анализа подобный критерий представляется вспомогательным, поскольку в обоих случаях компетентный орган оценивает определенные обстоятельства посредством применения закона. Более существенное различие связано со временем совершения операции, от которого зависит подтверждение возникшей обязанности либо предварительное определение последствий будущего поведения.

С учетом обозначенного различия мотивированное мнение предлагаем рассматривать как индивидуальный правоприменительный акт, подтверждающий налоговую квалификацию раскры-

тых обстоятельств и связывающий налоговый орган выраженной оценкой в установленных законом пределах. Его интерпретационное содержание образует необходимую часть применения права, поскольку квалификация операции предполагает уяснение смысла нормы. В отношении будущей сделки подтверждающий эффект распространяется на оценку описанной модели поведения, приобретая значение для конкретной обязанности при ее фактической реализации. При рассмотрении совершенной операции инспекция соотносит возникшее отношение с законодательством, фиксируя результат юридической оценки. Различие предмета рассмотрения при таком понимании объясняет особенности действия документа во времени при единстве его правоприменительной природы.

Из предложенной квалификации следует производный характер содержащегося в мотивированном мнении определения налоговых последствий. Статья 17 НК РФ относит установление элементов налогообложения к законодательному регулированию, задавая пределы индивидуальной оценки обязательного платежа. Согласие организации с выводами инспекции при подобном понимании означает принятие предложенного способа применения закона к установленным обстоятельствам. Источником размера налоговой обязанности остается законодательное предписание, поэтому согласование позиции участников мониторинга требует оценки с точки зрения правильности квалификации операции и полноты ее фактического основания.

Практическое значение разграничения проявилось в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2025 № Ф05-461/2025 по делу № А40-305119/2023. Рассматривая спор АО «Газпромнефть-Ноябрьскнефтегаз», суд охарактеризовал мотивированное мнение как документ предупредительного и разъяснительного характера [7]. Одновременно суд исследовал применение показателя цены на газ при расчете налога на добычу полезных ископаемых, оценивая правильность расчета через содержание налоговой нормы и действовавшее регулирование цен. Для настоящего исследования существенна связь этих выводов. Приведенную аргументацию считаем подтверждением производного характера мнения, поскольку основание спорного платежа устанавливалось посредством применения нормы к обстоятельствам операции.

Судебная характеристика документа, таким образом, требует разграничения основания платежа и юридической силы индивидуальной оценки. По нашему мнению, разъяснительная функция совместима с правоприменительной природой

мнения, поскольку объяснение нормы завершается ее отнесением к определенной операции. Проверка возможности взыскания налога по самому документу отвечает на вопрос о принуждении, оставляя для отдельного исследования связанность инспекции сформулированной позицией.

Дальнейшее исследование требует отделить влияние мотивированного мнения на определение основного платежа от его действия в охранительных налоговых отношениях. Подпункт 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ относит выполнение такого мнения к обстоятельствам, исключающим вину налогоплательщика, одновременно устанавливая оговорку относительно полноты и достоверности представленных сведений. Юридический эффект здесь возникает вследствие поведения организации, сообразованного с официальной оценкой. Следование мнению приобретает значение при решении вопроса об ответственности, даже если впоследствии правильность исчисления налога получает иную оценку.

Другой охранительный эффект предусмотрен подпунктом 3 пункта 7 статьи 75 НК РФ, связывающим защиту от начисления пеней с возникновением недоимки вследствие выполнения мотивированного мнения. Названное основание касается компенсации последствий несвоевременного поступления платежа и имеет собственный предмет регулирования по отношению к оценке вины. Для его применения требуется причинная связь между выполнением мнения и возникшей недоимкой, при которой поведение организации обусловлено полученной официальной позицией.

Предусмотренные статьями 75 и 111 НК РФ гарантии различаются по предмету защиты с обязательностью мнения, закрепленной статьей 105.30 НК РФ. Первые регулируют последствия возникновения недоимки, вторая определяет связанность участников мониторинга установленной позицией. Поэтому вопрос об основном платеже подлежит самостоятельному разрешению на основании применимой нормы и пределов действия мнения. Выведение из защиты от пеней общего разрешения на пересмотр налоговой квалификации означало бы придание охранительной норме дополнительного содержания, требующего отдельного законодательного основания.

При определении пределов пересмотра от правным положением служит обязательность мнения для налоговых органов. Исключения из нее пункт 7 статьи 105.30 НК РФ связывает с качеством раскрытых сведений и соответствием им существенных обстоятельств совершенной операции. Отдельно предусмотрено значение изменения применимых нормативных положений. Системное толкование нормы, на наш взгляд,

предполагает сохранение выраженной квалификации при тождестве ее фактического и нормативного основания. Последующее предпочтение инспекцией другого варианта реализации затрагивает уже сформированную оценку, поэтому его последствия требуют рассмотрения через гарантии правовой определенности. В данной ситуации источник расхождения находится в деятельности правоприменителя, оценившего прежние обстоятельства по-новому.

Дополнительную сложность создает временная характеристика обязательности, поскольку пункт 7 статьи 105.30 НК РФ связывает ее с проведением мониторинга. При этом пункт 5.1 статьи 89 НК РФ допускает выездной контроль за охваченным мониторингом периодом в предусмотренных законом случаях, в частности со стороны вышестоящего налогового органа. Соотношение этих положений требует разграничения полномочия проверить исчисление налога и оснований изменить подтвержденную квалификацию. Завершение специальной формы контроля характеризует организацию деятельности инспекции, тогда как исполненная налоговая обязанность сохраняет связь с обстоятельствами этого периода.

Ориентир для определения материальных последствий изменения толкования содержится в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 № 34-П по жалобе АО «Флот Новороссийского морского торгового порта» [8]. Суд связал защиту добросовестного налогоплательщика с существовавшей благоприятной правоприменительной практикой, распространив ее на обложение услуг за периоды до изменения судебного толкования. Тем самым правовая определенность получила материальное выражение через пределы налогообложения уже совершенной деятельности. Значение данной позиции для исследования состоит в признании допустимости защиты доверия применительно к самому платежу при наличии соответствующих конституционно-правовых оснований.

Названное дело касалось изменения устойчивой практики, поэтому применение сформулированного подхода к индивидуальному мнению требует дополнительного обоснования. Таким основанием, по нашему мнению, может служить адресное подтверждение налоговой квалификации после раскрытия существенных обстоятельств и последующее совершение операции в доверии к полученной оценке. Разрешенный вопрос определяет предмет охраны, ограничивая действие гарантии конкретными последствиями поведения.

В поиске способов обеспечения устойчивости официальной позиции Н.С. Коваленко и Е.М. Леонов предлагают в качестве компромисс-

ного решения ограничить изменение мотивированного мнения по инициативе налогового органа определенным сроком, рассматривая пятилетний период [9]. Другой автор А.Ю. Молина также связывает сбалансированность мониторинга с установлением срока следования налоговым органом собственной позиции, учитывая возможность изменения законодательства [6, с. 203]. Развивая данное направление, считаем необходимым связать продолжительность защиты с обстоятельствами конкретного отношения. Единый календарный срок способен охватывать различные хозяйственные ситуации, тогда как юридическое значение доверия зависит от момента совершения операции и реализации подтвержденной модели поведения.

Для совершенной операции устойчивость квалификации целесообразно определять через сохранение ее фактического и нормативного основания, относя защиту к налоговым последствиям именно этой операции. Предварительное мнение о будущей сделке предполагает иной временной режим, поскольку организация еще выбирает условия хозяйственного поведения. Если до совершения сделки изменилось применимое законодательство, оценка ее последствий производится с учетом новых норм и правил их действия во времени. Поэтому уже реализованное доверие и ожидание будущего применения официальной позиции требуют различного правового обеспечения, соответствующего стадии формирования налоговой обязанности. Получение мнения после совершения операции предполагает оценку уже возникшей обязанности, поэтому охраняемое доверие здесь относится к выбору способа ее исполнения. Дополнительную защиту хозяйственного решения целесообразно связывать с предварительно полученной позицией, повлиявшей на совершение самой операции.

Разграничение стадий в таком случае позволяет уточнить значение ошибки при подготовке мотивированного мнения. Неверное истолкование нормы при полном раскрытии обстоятельств характеризует качество юридической оценки со стороны инспекции, тогда как искажение существенных сведений организацией затрагивает достоверность основания принятого решения. Распределение неблагоприятных последствий, по нашему мнению, следует связывать с источником расхождения и возможностью соответствующего участника обеспечить правильность той части оценки, которая относится к сфере его деятельности.

В связи с этим предлагаем конкретизировать материальный критерий неполноты информации для применения исключения из обязательности

мотивированного мнения. Юридическое значение следует придать такому расхождению между раскрытыми и действительными обстоятельствами, которое влияет на квалификацию операции либо размер обязательного платежа. Связь качества информации с содержанием принятого мнения уже заложена в пункте 7 статьи 105.30 НК РФ, поэтому предлагаемое уточнение развивает установленное регулирование. Существенность в данном случае определяется налоговыми последствиями соответствующего обстоятельства, позволяя отделить изменение основания оценки от технической погрешности в описании операции.

Различие можно показать на условном примере операции финансирования, раскрытой организацией для получения мотивированного мнения. Дополнительное соглашение, предусматривающее обязанность возврата переданной суммы, способно повлиять на квалификацию поступления денежных средств и требует учета при подготовке позиции инспекции. Техническая ошибка в номере платежного документа при достоверном раскрытии назначения перевода имеет иное значение, поскольку затрагивает идентификацию материала. При оценке такого расхождения существенна сохранность сведений о самой операции, позволяющих соотнести ее с примененной нормой. Утрата обязательности мнения в предложенной конструкции связывается с изменением налоговой квалификации, вызванным раскрытием значимого обстоятельства, ранее оставшегося за пределами оценки.

От изменения фактического основания следует отдельно рассматривать изменение применимого права. Новое законодательное регулирование воздействует на налоговые последствия в соответствии с правилами статьи 5 НК РФ, определяющими действие соответствующих актов во времени. Последующее административное толкование той же нормы представляет иной юридический факт, выражающий изменение оценки ее содержания компетентным органом. Смещение этих обстоятельств создает риск придания пересмотру ведомственной позиции значения законодательного изменения. Поэтому границы обязательности мотивированного мнения целесообразно связывать с конкретным основанием пересмотра, сохраняя различия между изменением нормы и изменением ее понимания.

Предложенная защита подтвержденной квалификации требует проверки с точки зрения равенства налогообложения. Сохранение ошибочной позиции для участника мониторинга способно поставить его в более благоприятное положение по отношению к организациям, исчисляющим налог на общих основаниях. Однако сопоставление

положения налогоплательщиков требует учета различия, связанного с адресным подтверждением квалификации и последующим поведением в доверии к нему. Специальную гарантию, по нашему мнению, допустимо связывать с разрешением действительной правовой неопределенности при добросовестном раскрытии фактов. При однозначном законодательном предписании содержание обязанности определяется этим предписанием, сохраняя предусмотренную законом защиту от пеней и ответственности. В таком случае основанием охраны становится обоснованное доверие к разрешению спорного вопроса органом.

С учетом указанных ограничений предлагаем дополнить пункт 7 статьи 105.30 НК РФ правилом о сохранении подтвержденной квалификации совершенной операции при последующем изменении исключительно административного толкования. Защиту следует связать с разрешением действительной правовой неопределенности и добросовестным раскрытием существенных фактов при неизменности применимого регулирования. Отдельным условием предлагаем признать получение мнения до совершения операции, когда организация могла учесть его при выборе хозяйственного поведения. Правило целесообразно распространить на налоговые органы, осуществляющие последующий контроль, сохранив его действие после окончания мониторинга применительно к соответствующей операции. Подобное законодательное закрепление создаст материальное основание устойчивости налоговых последствий, согласованное со статьей 44 НК РФ.

В развитие предложенного правила следует конкретизировать пределы защиты при существенном искажении сведений, связав их с влиянием расхождения на содержание правового вывода. Изменение нормативного основания квалификации требует применения правил действия соответствующего акта во времени. Кроме того, последствия обязательных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации определяются содержанием принятого им решения, сохраняя приоритет конституционной оценки применимого регулирования.

Материально-правовое значение мотивированного мнения в предложенной модели раскрывается через разграничение подтверждения налоговой обязанности и возникновения защитной гарантии. Обязанность уплатить налог возникает из предусмотренных законодательством обстоятельств, получая индивидуальную оценку при их квалификации инспекцией. Для права на сохранение подтвержденных последствий необходим фактический состав, образуемый официальным разрешением спорного вопроса и добросовестной

реализацией описанной операции при раскрытии существенных фактов. Поэтому мотивированное мнение характеризуется правоподтверждающим действием в отношении основного платежа, одновременно участвуя в формировании нового правового основания защиты налогоплательщика. Содержание этой защиты определяется законом и выражается в связанности государства созданной им определенностью.

Список литературы:

- [1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
- [2] Дементьев И.В. Конституционный Суд РФ о проблемах толкования налогового законодательства // Налоговед. 2016. № 7. С. 59-67.
- [3] Султанов А.Р. Мотивированное мнение налогового органа как обжалуемый в суде ненормативный акт // Налоговед. 2023. № 8. С. 24-31.
- [4] Лютова О.И. Мотивированное мнение налогового органа: правовая природа и возможности обжалования // Финансовое право. 2024. № 6. С. 19-21.
- [5] Винницкий Д.В., Курочкин Д.А. Мотивированное мнение и проблемы контроля за качеством интерпретации налогового законодательства // Налоговед. 2023. № 8. С. 13-23.
- [6] Молина А.Ю. Налоговый мониторинг: стоит ли рассчитывать на «полную взаимность» с налоговой службой? // Азиатско-Тихоокеанский регион: экономика, политика, право. 2026. Т. 28. № 2. С. 195-208.
- [7] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.02.2025 № Ф05-461/2025 по делу № А40-305119/2023 // ГАРАНТ.РУ. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69373293/> (дата обращения: 03.09.2026).
- [8] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» // Собрание законодательства Россий-

ской Федерации. 2017. № 49. Ст. 7532.

- [9] Коваленко Н.С., Леонов Е.М. Мотивированные мнения налогового органа // Налоговед. 2020. № 11. С. 13-21.

References:

- [1] Tax Code of the Russian Federation (Part One) dated July 31, 1998, No. 146-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31. Art. 3824.
- [2] Dementyev I.V. The Constitutional Court of the Russian Federation on Issues Regarding the Interpretation of Tax Legislation // Nalogoved. 2016. No. 7. pp. 59–67.
- [3] Sultanov A.R. The Tax Authority's "Reasoned Opinion" as a Non-Normative Act Subject to Judicial Review // Nalogoved. 2023. No. 8. pp. 24–31.
- [4] Lyutova O.I. The Tax Authority's "Reasoned Opinion": Legal Nature and Possibilities for Appeal // Financial Law. 2024. No. 6. pp. 19–21.
- [5] Vinnitsky D.V., Kurochkin D.A. The "Reasoned Opinion" and Challenges in Monitoring the Quality of Tax Legislation Interpretation // Nalogoved. 2023. No. 8. pp. 13–23.
- [6] Molina A.Yu. Tax Monitoring: Is It Reasonable to Expect "Full Reciprocity" from the Tax Service? // Asia-Pacific Region: Economy, Politics, Law. 2026. Vol. 28. No. 2. pp. 195–208.
- [7] Ruling of the Arbitration Court of the Moscow District dated February 21, 2025, No. F05-461/2025 in Case No. A40-305119/2023 // GARANT.RU. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69373293/> (accessed: 03.09.2026).
- [8] Judgment of the Constitutional Court of the Russian Federation dated November 28, 2017, No. 34-P "In the case concerning the review of the constitutionality of Clause 8 of Article 75, Subclause 3 of Clause 1 of Article 111, and Subclause 23 of Clause 2 of Article 149 of the Tax Code of the Russian Federation, in connection with a complaint filed by the joint-stock company 'Fleet of the Novorossiysk Commercial Sea Port'" // Collected Legislation of the Russian Federation. 2017. No. 49. Art. 7532.
- [9] Kovalenko N.S., Leonov E.M. Reasoned Opinions of the Tax Authority // Nalogoved. 2020. No. 11. pp. 13–21.

