

УТВЕРЖДАЮ

Проректор федерального государственного
автономного образовательного учреждения
высшего образования «Национальный
исследовательский университет

«Высшая школа экономики»

к.э.н., доцент Сергей Юрьевич Рошин



«14» мая 2026 г.

ОТЗЫВ

**ведущей организации на диссертацию Хохловой Алины Дмитриевны
«Конституционный принцип поддержания доверия к закону и
действиям государства в контексте налоговой обязанности»,
представленную на соискание ученой степени кандидата юридических
наук по специальности**

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Актуальность темы диссертации не вызывает сомнений. В современной отечественной публично-правовой науке на настоящий момент отсутствуют труды, предлагающие системное осмысление регулятивного потенциала реализации основополагающих и абстрактных по своей природе конституционных принципов в конкретных отраслевых правоотношениях. В представленном диссертационном исследовании подробно анализируется конституционный принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в контексте обязанности платить законно установленные налоги и сборы, что представляет собой одну из первых попыток комплексного описания ключевых аспектов, основных элементов, механизмов реализации, проблем и противоречий применения государственными органами данного принципа именно в налогово-правовой сфере. Автор поставил перед собой научную задачу найти самостоятельное, инструментальное значение указанного принципа в

обладающей высоким потенциалом конфликтности сфере налогообложения, где неизбежно сталкиваются частный имущественный интерес налогоплательщика и публичный фискальный интерес государства.

Соискатель рассматривает доверие не только как социально-политическую или психологическую категорию, но и как юридически значимое состояние конституционного правопорядка. В диссертации показано, что развитие правовой системы должно сопровождаться усилением гарантий прав граждан и что именно доверие может рассматриваться в качестве системообразующей правовой категории, имеющей межотраслевое значение (стр. 28-29 диссертации). Данный подход позволяет вывести исследование за пределы узкоотраслевого анализа и показать, что проблема доверия налогоплательщика к закону и действиям публичной власти является частью более широкой конституционно-правовой проблематики легитимности, стабильности и предсказуемости публичного управления.

Положительной оценки заслуживает обращение автора к зарубежной генеалогии анализируемого принципа и его связи с доктриной законных ожиданий. В работе обоснованно отмечается, что российский принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства во многом соотносится с зарубежными концепциями законных ожиданий, охраны доверия и правовой безопасности, а связь доверия и ожидания выступает ключевой для понимания юридического содержания исследуемого принципа (стр. 31 диссертации).

Актуальность работе придает и справедливо отмеченная необходимость адаптации российского регулирования налоговых правоотношений к современным условиям их реализации – цифровизации налогового администрирования, росту объема диспозитивного регулирования налоговых отношений и активизации применения налогово-экспериментального регулирования, создающим потенциальные риски для

поддержания доверия налогоплательщиков к закону и действиям налоговых органов (стр. 6 диссертации), повышению роли налогового комплаенса и роли психологических факторов в его осуществлении (стр. 8 диссертации), влиянию международных стандартов доверия в налогообложении на российскую правовую систему (стр. 7 диссертации).

Не менее актуальным является исследованный в диссертации вопрос о стабильности и разумной предсказуемости налогового регулирования как необходимых условий доверия к налоговому закону. Автор обоснованно указывает, что частые изменения налогового законодательства без достаточных переходных периодов снижают уверенность налогоплательщиков в неизменности «правил игры» и затрудняют долгосрочное планирование хозяйственной деятельности (стр. 123-124 диссертации). Актуальность исследования подтверждается также тем, что автор переносит проблему поддержания доверия из плоскости правотворчества в плоскость налогового правоприменения, анализируется взаимосвязь действий и бездействия налоговых и судебных органов, с одной стороны, и нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщиков, с другой.

Автором достигнута заявленная цель – выявление потенциала и установление механизмов реализации конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства как инструмента защиты правовых ожиданий налогоплательщиков, нарушенных предшествующими действиями государственных (законодательных и исполнительных) органов и их должностных лиц (стр. 14 диссертации). Достижение указанной цели способствовало поэтапное решение задач исследования.

Методология исследования построена на использовании диалектического метода, методов формальной логики и специально-юридических методов (историко-правового, сравнительно-правового,

формально-юридического), а также системного подхода и структурно-функционального метода (стр. 25 диссертации). Использование сравнительно-правового метода позволило автору обратиться к правовым системам Великобритании, Германии, Франции, Польши, практике Европейского суда справедливости и иным зарубежным подходам, а формально-юридический и системный методы – соотнести выявленные модели с российской практикой конституционного и налогового правоприменения (стр. 31-50, 217-219 диссертации).

Новизна исследования и полученных результатов, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации. Исследование характеризуется научной новизной, обусловленной комплексным подходом к изучению регуляторного и правозащитного потенциала конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, а также соотнесением данного принципа с концепцией добросовестного налогового администрирования как одного из основных механизмов его реализации в налоговых отношениях.

Новым для отечественной публично-правовой науки является предпринятое автором последовательное соединение конституционно-правового, административно-правового и налогово-правового подходов к категории доверия. В первой главе диссертации автор показывает, что юридически обязывающее доверие возникает как реакция права на ситуации, в которых традиционные механизмы защиты субъективных прав оказываются недостаточными, а защите подлежит юридически значимое ожидание, сформированное поведением публичной власти (стр. 28-31 диссертации). При этом анализ английской доктрины процессуальных и материальных законных ожиданий, немецкой концепции охраны доверия, французской идеи правовой безопасности, а также иных зарубежных подходов не является самоцелью, а используется для выявления

концептуальных элементов, релевантных российскому конституционному принципу поддержания доверия (стр. 34-50 диссертации).

В диссертации сделаны оригинальные выводы относительно двухуровневой структуры требований, определяющих объем исследуемого принципа, – требования к качеству актуального регулирования и требования к действиям правотворческих органов по формированию правового регулирования и правоприменительных органов по реализации такого регулирования (положение на защиту 3), а также классификации ситуаций нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, основанной на категории правовых ожиданий. Автор предлагает и обосновывает собственную трактовку понятия «правовые ожидания» и их классификацию в зависимости от степени определенности оснований их возникновения на абстрактные и казуальные ожидания (положение на защиту 5); приводит классификацию создаваемых государством факторов, непосредственно влекущих возникновение у налогоплательщиков нормативно обусловленных ожиданий («неоправдание» которых и определяется в работе как ситуация нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства) (положение на защиту 6); определяет элементы правового механизма, обеспечивающего поддержание доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства через защиту их от недобросовестных действий представителей государства (положение на защиту 7).

К числу элементов научной новизны следует отнести вывод автора о том, что принцип поддержания доверия не должен сводиться к совокупности иных конституционных принципов – правовой определенности, стабильности, запрета обратной силы закона, законности и добросовестности деятельности государства. Такой подход представляется теоретически значимым, поскольку позволяет избежать растворения принципа поддержания доверия в более общих конституционных

категориях и одновременно определить сферу его практического применения.

Оригинальным является и предложенное автором раскрытие содержания принципа поддержания доверия через взаимосвязь законотворческого и правоприменительного аспектов, что позволяет описать принцип поддержания доверия не как абстрактную ценность, а как систему конкретных требований к разным видам публичной деятельности.

К числу оригинальных результатов диссертации следует отнести предложенные алгоритмы установления сформированности правовых ожиданий в налоговых отношениях. Первый алгоритм основан на дифференциации абстрактных и конкретных факторов формирования ожиданий и различает подходы «регулирование – правоприменение» и «только правоприменение»; второй представляет собой «тест добросовестной разумности налогоплательщика» (стр. 23-24, 219-232 диссертации).

Апробация работы и публикации. Результаты исследования опубликованы в необходимом количестве статей в рекомендованных рецензируемых изданиях.

Так, основные положения и выводы настоящего исследования были опубликованы в четырех научных статьях в рецензируемых научных журналах и периодических изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации и входящих в список РУДН.

Также результаты исследования презентовались, обсуждались и подвергались критическому осмыслению на международных и всероссийских научно-практических конференциях, в частности, на II международной научно-практической конференции «Судебная власть и судоустройство» (г. Москва, 28.03.2025 г., РУДН), XLIV Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы науки и

образования в условиях современных вызовов» (г. Москва, 14.08.2025 г., ООО «Издательство Академическая среда»).

Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, обеспечены соблюдением научных требований и методологических принципов правовой науки; использованием апробированных методов и методик научного исследования; комплексным подходом к сбору и анализу нормативных и теоретических источников, тщательным отбором и репрезентативностью эмпирического материала, а также значительным объемом изученной научной литературы, в том числе зарубежной литературы, и судебной практики.

Диссертационное исследование обладает необходимым внутренним единством. Личный вклад соискателя в разработку научной проблемы не вызывает сомнений и характеризуется глубиной теоретических обобщений, репрезентативностью эмпирического материала, всесторонней обоснованностью научных положений, выводов и рекомендаций.

Объективность полученных результатов выражается, в частности, в обосновании соискателем собственной позиции в контексте анализа разработанности темы, а также в обращении не только к судебным актам, подтверждающим защиту ожиданий налогоплательщиков, но и к делам, в которых суды отказали в такой защите, исходя из очевидности ошибки государства, профессионального статуса налогоплательщика или приоритета законности (стр. 209-212, 233-235 диссертации).

Соответствие содержания диссертации автореферату и указанной специальности. Автореферат диссертации в полной мере отражает основное содержание проведенного исследования, его актуальность, научную новизну, а также наиболее значимые идеи и выводы, сформулированные в виде положений, выносимых на защиту.

Содержание диссертационного исследования, выводы и положения, выносимые на защиту, соответствуют научной специальности - 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Значимость для науки и практики полученных результатов.

Теоретическая значимость полученных результатов состоит в том, что они обогащают и развивают сложившиеся в правовой доктрине представления о категории «доверие» в правовом поле, соотношении и взаимодействии основных конституционных принципов с принципом поддержания доверия к закону и действиям государства. Проведено комплексное исследование функционирования данного принципа в налоговых отношениях.

Для науки конституционного права значение работы состоит прежде всего в том, что автор предлагает рассматривать принцип поддержания доверия как самостоятельный инструмент конституционно-правового реагирования на непоследовательность публичной власти, а не только как риторическое выражение правовой определенности, справедливости или законности. В диссертации показано, что полноценная реализация принципа поддержания доверия требует одновременного соблюдения требований к качеству регулирования и требований к действиям правотворческих и правоприменительных органов (стр. 17, 83-89 диссертации). Такой вывод имеет значение для общей теории конституционных принципов и для дальнейшего исследования способов их отраслевой конкретизации.

Для науки налогового права диссертация значима тем, что автор систематизирует ситуации, которые в практике нередко воспринимаются как разрозненные налоговые споры: споры о письменных разъяснениях, налоговом мониторинге, предшествующем поведении инспекции, изменении судебной практики, ретроактивном применении «уточняющих» изменений и технических исправлений. Диссертация показывает, что все эти ситуации могут быть объединены общей конституционно-правовой

проблемой – проблемой охраны доверия налогоплательщика к последовательному и добросовестному поведению государства (стр. 167-170, 205-212 диссертации).

Практическая значимость исследования заключается в формировании научно обоснованного подхода к распределению бремени негативных последствий для доверия граждан к налоговому закону и действиям государства в налоговых отношениях в случае, если правовые ожидания налогоплательщиков были основаны на ошибочных или незаконных решениях, действиях или бездействии административных органов. В работе предложено два алгоритма, позволяющих установить, насколько ошибка в поведении или решении компетентного органа была (должна быть) очевидна для налогоплательщика, чтобы последний мог доверять этому поведению или решению и ссылаться впоследствии на нарушение принципа поддержания доверия. Алгоритмы основаны на дифференциации абстрактных и конкретных факторов формирования правомерных ожиданий, а также на формализованном разделении налогоплательщиков на три группы по степени профессионализма, влияющей на констатацию сформированности правовых ожиданий в общей логике: чем выше статус, тем больше условий предъявляется для такой констатации (стр. 23-24, 219-232 диссертации).

Предложения автора могут быть использованы судами при оценке разумности и добросовестности налогоплательщика, налоговыми органами – при подготовке письменных разъяснений, мотивированных мнений и решений по итогам налогового контроля, а законодателем – при оценке достаточности переходных периодов, допустимости ретроактивного действия налоговых норм и необходимости специальных гарантий для налогоплательщиков. Показано, что отсутствие четких критериев достаточности переходного периода позволяет судам определять его продолжительность по своему усмотрению, что снижает предсказуемость

правового регулирования (стр. 126-129 диссертации), а неопределенность критериев «технического» или «уточняющего» характера изменений создает риск произвольного ретроактивного применения новых законодательных подходов (стр. 150-154 диссертации).

Наконец, результаты исследования имеют значение для развития налогового комплаенса и профилактики налоговых споров. Выводы о необходимости последовательных разъяснений, разумной регламентации последствий ошибок налоговых органов, недопустимости формального и противоречивого администрирования могут быть использованы при совершенствовании внутренних процедур ФНС России, подготовке методических рекомендаций и обучающих материалов для должностных лиц налоговых органов (стр. 87-89, 170-186, 239-240 диссертации).

Конкретные рекомендации по использованию результатов и выводов диссертационной работы. Следует отметить значительный объем теоретически осмысленного и обобщенного автором эмпирического материала, касающегося различных аспектов доверия налогоплательщика к государству, что имеет практическое значение для дальнейшего совершенствования налогового законодательства (стр. 16 диссертации). Сделанные выводы направлены на повышение эффективности законотворческого и правоприменительного процессов, в частности, формализацию оценки очевидности ошибок правоприменительных органов налогоплательщиками (при формировании правовых ожиданий и последующих ссылках на нарушение доверия) и судами (при оценке уважительности оснований для доверия действиям государственных органов), ограничение свободы усмотрения судов при определении степени разумности и добросовестности налогоплательщика с учетом требований к их «профессиональности» в решении дел, связанных с защитой доверия налогоплательщиков к действиям государства, ограничение возможности недобросовестных налогоплательщиков злоупотреблять ошибками

правоприменителя и сослаться впоследствии на нарушение принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, дифференциацию степени ответственности компетентных органов за исходящие от них разъяснения законодательства.

Результаты диссертации могут быть использованы в законотворческой деятельности при подготовке изменений в НК РФ и процессуальное законодательство в части более точного определения последствий следования налогоплательщика письменным разъяснениям, мотивированным мнениям налоговых органов и устойчивой административной практике.

Выводы автора целесообразно учитывать при разработке методических рекомендаций для налоговых органов. Практическую ценность имеют положения о недопустимости уклонения от предоставления разъяснений, формальных ответов на запросы налогоплательщиков, противоречивых правовых позиций территориальных органов, отступления инспекции от собственной устойчивой практики взаимодействия с налогоплательщиком, а также игнорирования разъяснений ФНС России и Минфина России (стр. 167-170, 177-186, 239-240 диссертации). Учет этих выводов может способствовать повышению качества налогового администрирования и снижению количества споров, возникающих вследствие непоследовательного поведения публичной администрации.

Результаты диссертации могут быть использованы судами при разрешении налоговых споров, связанных с защитой правомерных и нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщиков.

Наконец, положения диссертации целесообразно использовать в образовательном процессе при преподавании курсов конституционного права, налогового права, административного права, финансового права, а также специальных дисциплин, посвященных судебной защите прав

налогоплательщиков, налоговому комплаенсу и публичному администрированию.

Несмотря на общую положительную характеристику диссертационного исследования, необходимо также отметить наличие в нем ряда **дискуссионных положений**:

1. Заявленная тема сформулирована через контекст налоговой обязанности, однако акцент исследования смещен преимущественно в сторону защиты интересов и ожиданий налогоплательщика от законодателя и от правоприменителя. В ходе публичной защиты диссертанту предлагается ответить на вопрос о том, каким образом защита доверия налогоплательщика соотносится с принципом всеобщности и равенства налогообложения, с обеспечением устойчивости бюджетной системы и с недопустимостью предоставления отдельным налогоплательщикам фактического преимущества вследствие ошибок публичной администрации. В диссертации этот вопрос затрагивается при анализе профискальных подходов Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (стр. 148-149, 155-163 диссертации), однако он мог бы быть проанализирован и описан более последовательно в общетеоретической части исследования.

2. Положение на защиту 3, в котором принцип поддержания доверия описывается через двухуровневую структуру требований – доверие к закону и доверие к действиям государства – не позволяет в полной мере разграничить доверие к закону и доверие к государству, особенно в контексте действий законодателя. В тексте работы автор далее раскрывает данную идею через различие между требованиями к качеству актуального регулирования и требованиями к правотворческой и правоприменительной деятельности, а также через деление на законотворческий и правоприменительный аспекты принципа (стр. 83-89, 90-123, 164-167 диссертации). Вместе с тем практический смысл такого разграничения

остается не вполне очевидным. Хотелось бы получить от автора в ходе публичной защиты пояснение, какие именно правовые последствия влечет отнесение нарушения доверия к закону или к правоприменителю: различаются ли стандарты проверки, способы защиты, круг субъектов, несущих риск неблагоприятных последствий, возможность применения конституционного нормоконтроля, требования к переходному периоду или пределы ретроактивного действия.

3. В параграфе 1.1 автор подробно анализирует разграничение законных и правомерных ожиданий, приходя к выводу об отсутствии инструментального значения этого разграничения в российской практике. Однако в главе 3 автор оперирует категорией «нормативно обусловленных ожиданий». В связи с этим возникает вопрос: не создает ли фактический отказ от жесткого разграничения законных и правомерных ожиданий в пользу более широкой категории риски размывания правовой защиты? Как предлагаемый автором тест добросовестной разумности (еще одна оценочная категория) позволяет разграничить, например, ожидания, основанные на прямом предписании закона (которое суд позднее истолковал иначе), и ожидания, основанные на общих началах социально-экономической политики государства и программных документах?

4. Предложенная автором дифференциация требований к разумности по степени «профессиональности» налогоплательщика как участника экономических отношений (его статуса) на «простой», «обычный» и «сложный» уровни, безусловно, интересна, но вызывает вопросы с точки зрения правовой определенности. Как на практике суд должен устанавливать «степень «профессиональности» налогоплательщика – юридического лица, например, если это компания, работающая на рынке несколько лет, но не имеющая штатного юриста? Не приведет ли это к дополнительному субъективизму и излишнему простору судебного усмотрения вместо формализации критериев, к которой призывает сам

автор? Хотелось бы услышать мнение диссертанта о минимальных объективных маркерах степени «профессиональности» (размер выручки, наличие в штате юриста или аудитора, членство в отраслевой ассоциации), которые могли бы быть закреплены в законе или официальном разъяснении уполномоченного органа государственной власти.

5. Представляет интерес предложенная автором постановка вопроса о распределении бремени негативных последствий формирования правовых ожиданий частных субъектов на основе ошибочных действий правоприменительных органов. Вместе с тем механизм такого распределения, равно как и критерии определения меры ответственности публичного субъекта и частного лица, могли бы быть раскрыты более развернуто применительно к наиболее частотным налоговым спорам. В частности, было бы интересно указать, какой именно юридический результат должен наступать в той или иной ситуации: освобождение только от штрафа и пеней, неприменение доначисления за прошлые периоды, компенсация убытков, отсрочка исполнения обязанности или иной способ восстановления баланса публичных и частных интересов.

6. В работе широко применяется сравнительно-правовой метод, однако в диссертации недостаточно ясно раскрыты критерии применимости зарубежных конструкций к российской правовой системе. Автор подробно анализирует английскую доктрину законных ожиданий, немецкую охрану доверия, французскую правовую безопасность, подходы Европейского суда справедливости и отдельные зарубежные налогово-правовые модели (стр. 31-50, 217-219 диссертации). Вместе с тем выделение пределов рецепции иностранных моделей позволило бы показать, какие элементы зарубежного опыта могут быть восприняты отечественным законодателем, а какие обусловлены спецификой иной правовой семьи, иной ролью судебного прецедента, иной организацией публичной администрации или иным соотношением судебной и

административной дискреции. Например, при переносе конструкций *legitimate expectations* в российскую практику было бы полезно более ясно разграничить универсальные элементы доктрины (адресность обещания, разумность доверия, баланс публичного и частного интересов) и элементы, требующие существенной адаптации к российскому конституционному нормоконтролю и налоговому администрированию.

Высказанные замечания носят частный и дискуссионный характер, не влияя на положительную характеристику диссертационного исследования.

Структура диссертации логична, характеризуется последовательным изложением материала, отвечает поставленной цели и исследовательским задачам. Работа состоит из введения, трех глав, включающих шесть параграфов, заключения, списка использованных источников и литературы.

Диссертация представляет собой обладающую внутренним единством научно-квалификационную работу, в которой содержится решение научной задачи, имеющей значение для развития финансового и налогового права.

Вывод. Диссертационное исследование А.Д. Хохловой «Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в контексте налоговой обязанности» является завершенной самостоятельной научно-квалификационной работой и соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, согласно п. 2.2 раздела II (кандидатская) Положения о присуждении ученых степеней в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», утвержденного ученым советом РУДН (протокол № УС-1 от 22.01.2024 г.), а ее автор, Хохлова Алина Дмитриевна, заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по

специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Отзыв подготовлен профессором департамента публичного права ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», доктором юридических наук (специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право), доцентом Пономаревой Мариной Александровной.

Отзыв рассмотрен и одобрен на заседании департамента публичного права федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», протокол № 03/26 от «13» мая 2026 года.

Сведения о ведущей организации: Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ)

Адрес: 101000 г. Москва, ул. Мясницкая, 20.

Тел.: (495) 771-32-32

Электронная почта: hse@hse.ru

Сайт: <http://www.hse.ru>

Руководитель
департамента публичного права
НИУ ВШЭ, доктор юридических
наук, профессор



Виноградов Вадим Александрович

Профессор
департамента публичного права
НИУ ВШЭ, доктор юридических
наук, доцент



Пономарева Марина Александровна

БУКИНА В.К.
РЕФЕРЕНТ

ПОДПИСЬ ЗАВЕРЯЮ

13.05.26

БУКИНА В.К.
РЕФЕРЕНТ

13.05.26

ПОДПИСЬ ЗАВЕРЯЮ