

*На правах рукописи*

**ХОХЛОВА**

**Алина Дмитриевна**

**КОНСТИТУЦИОННЫЙ ПРИНЦИП ПОДДЕРЖАНИЯ ДОВЕРИЯ К  
ЗАКОНУ И ДЕЙСТВИЯМ ГОСУДАРСТВА В КОНТЕКСТЕ  
НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ**

Специальность:

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

**Автореферат**

диссертации на соискание учёной степени

кандидата юридических наук

**Москва – 2026**

Диссертация выполнена на базе кафедры конституционного права и конституционного судопроизводства юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы».

**Научный руководитель:**

**Анциферов Николай Викторович**

доктор юридических наук, доцент кафедры конституционного права и конституционного судопроизводства юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы»

**Официальные оппоненты:**

**Запольский Сергей Васильевич**

доктор юридических наук, профессор, главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса Федерального государственного бюджетного учреждения науки Институт государства и права Российской академии наук (ИГП РАН)

**Комарова Валентина Викторовна**

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры конституционного и муниципального права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

**Ведущая организация:**

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский университет „Высшая школа экономики“»

Защита состоится «03» июня 2026 года в 14:30 на заседании диссертационного совета ПДС 0900.008 Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале УНИБЦ (Научная библиотека) РУДН (117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6) и на сайте РУДН: <https://www.rudn.ru/science/dissovet>.

Автореферат разослан «\_\_» апреля 2026 года.

Ученый секретарь диссертационного совета ПДС 0900.008  
кандидат юридических наук

Е.В. Муратова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Исторически доверие к власти рассматривается как источник ее легитимности и авторитета. Более того, такое доверие в принципе воспринимается в качестве необходимого условия для существования конституционного государства как такового<sup>1</sup>.

Доверие выступает основой для диалога власти с обществом, оно требует, чтобы государственная власть слышала население и вовремя реагировала на общественные запросы, а утрата такого доверия способна привести к кризису легитимности даже в развитых демократических системах. В. В. Еремян, например, отмечает, что на Западе многие проблемы возникли из-за того, что власть игнорировала запросы общества, и эти «вопросы, не получившие адекватных ответов или проигнорированные правящими элитами на соответствующем этапе цивилизационного развития»<sup>2</sup>, затем возвращались, подрывая стабильность. Аналогично В. П. Уманская справедливо указывает, что в современных условиях приоритетным становится поиск форм достижения баланса публичного и частного интересов, возрастает роль механизмов, обеспечивающих согласие в обществе. Она подчеркивает необходимость изменения юридических приоритетов и принятия законов, которые реально обеспечат защиту прав граждан и бизнеса при их взаимодействии с государством<sup>3</sup>. В. В. Комарова пишет, что несмотря на конституционное закрепление доверия, в современной России наблюдается кризис доверия к власти, требующий научного осмысления и стратегии преодоления. При этом предлагается формировать «идеологию доверия» как ключевого ресурса развития, гарантирующего единство общества и власти, и подчеркивает, что доверие граждан к государству – залог устойчивого развития, суверенитета и социального прогресса, тогда как утрата доверия ведет к рискам неисполнения законов и угрозе краха государственности<sup>4</sup>. Таким образом, в юридической доктрине признается ценность доверия и необходимость постоянного диалога власти и граждан для его сохранения и осуществления устойчивого государственного строительства.

Отмечая фундаментальное значение доверия между государством и обществом для легитимности публичной власти, В. В. Комарова обоснованно обращает внимание на то, что в Конституции Российской Федерации после реформы 2020 г. взаимное доверие государства и общества приобрело статус конституционно значимой ценности<sup>5</sup>.

При этом доверие рассматривается российским законодателем как количественно измеряемый показатель и выступает ориентиром для органов власти в оценке эффективности государственного управления. Итоги оценки эффективности становятся основой для предоставления межбюджетных грантов, а также стимулируют субъекты Федерации повышать эффективность работы<sup>6</sup>.

Актуальность тематики поддержания доверия применительно к исследуемой сфере обусловлена, во-первых, современными тенденциями развития налоговых правоотношений в России, что охватывает как законотворческий процесс, так и практику налогового

---

<sup>1</sup> Кутафин О.Е. Российский конституционализм // М.: Норма, 2008. С. 426.

<sup>2</sup> Еремян В.В., Еремян Э.В. Кризис «западной» модели либеральной демократии как фактор регресса и деградации общественных отношений (часть II) // Правовая политика и правовая жизнь. 2024. № 3. DOI: 10.24412/1608-8794-2024-3-227-259. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/krizis-zapadnoy-modeli-liberalnoy-demokratii-kak-faktor-regressa-i-degradatsii-obschestvennyh-otnosheniy-chast-ii> (дата обращения: 22.06.2025).

<sup>3</sup> Уманская В.П. Баланс публичных и частных интересов в государственном управлении // Федерализм. 2017. № 1. С. 93-104. DOI: <https://doi.org/10.21686/2073-1051-2017-1-93-104>.

<sup>4</sup> Комарова В.В. Конституционно-правовая доктрина «доверие» в научной школе российского конституционализма // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2022. № 6 (94). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionno-pravovaya-doktrina-doverie-v-nauchnoy-shkole-rossiyskogo-konstitutsionalizma> (дата обращения: 22.06.2025).

<sup>5</sup> Там же.

<sup>6</sup> Хохлова А.Д. Государственное управление и отраслевые политики в XXI веке: политико-правовой анализ / Гришин О.Е., Давыдов В.Н., Попов С.И., Авцинова Г.И., Алексеев С.В., Агоннуде Б.В.Ф., Бочанов М.А., Бурда М.А., Глебов В.А., Гришин В.О., Иванова Е.А., Комиссаренко А.В., Нестерчук О.А., Сквозиков А.К., Хохлова А.Д. // Москва. 2024. 2013 с.

администрирования, трансформирующуюся в направлении построения доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Так, например, в «Манифесте ФНС России», принятом в 2022 г., провозглашается, что один из основных принципов современной налоговой политики заключается в формировании взаимного доверия между налогоплательщиками и представителями налоговых органов, предполагающего минимальный процент издержек налогового администрирования за счет создания «среды, в которой служба и налогоплательщики взаимопредсказуемы и доверяют друг другу»<sup>7</sup>. При этом очевидно, что формирование такого доверия требует, кроме прочего, обеспечение стабильности и понятности правил налогообложения, эффективной обратной связи со стороны налоговых органов, разумности и предсказуемости деятельности участников рассматриваемых правоотношений<sup>8</sup>.

Однако налоговая система Российской Федерации на данный момент далека от состояния стабильности, предсказуемости, транспарентности, которые так необходимы для формирования доверия налогоплательщиков к ней: одними из основных проблем налоговой системы Российской Федерации принято считать противоречивое истолкование норм налогового законодательства, его частые изменения, которые определяют необходимость перестройки бизнес-процессов у хозяйствующих субъектов. В России, например, длительное время отсутствовали четкие критерии недобросовестности налогоплательщика, что приводило к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, масштабы которого удалось сократить с рецепцией российской юридической практикой доктрины «деловой цели» в Постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53<sup>9</sup>, принятие которого свидетельствует о стремлении обеспечить предсказуемость правоприменения, что напрямую связано с принципом поддержания доверия к закону и действиям государства (*далее также* – принцип поддержания доверия, принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, принцип поддержания доверия к закону и действиям властей, поддержание доверия и иные производные и синонимичные речевые конструкции). При этом принимаемые в Российской Федерации (*далее также* – РФ) программные положения, описывающие и определяющие налоговую политику государства, не позволяют с разумной долей вероятности спрогнозировать законодательные изменения в сфере налогообложения в краткосрочной, среднесрочной или долгосрочной перспективе<sup>10</sup>.

Во-вторых, современные тенденции регулирования отношений в сфере налогообложения характеризуются активным внедрением IT-технологий и цифровизацией<sup>11</sup>, что также создает дополнительные препятствия функционирования механизма обеспечения доверия к государству: отставание темпов развития налогового законодательства от объективно существующей системы информационных и цифровых технологий, рост объема диспозитивного регулирования налоговых отношений и активизацию применения налогово-

---

<sup>7</sup> Манифест ФНС России. Перспектива-2030. / URL: <https://www.novichok89.ru/manifest> (дата обращения: 14.06.2025). Подробнее см.: «100 % доверия и 0 % издержек»: в г. Архангельске презентован Манифест ФНС России // Федеральная налоговая служба [официальный сайт]. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn29/news/activities\\_fts/12313604/](https://www.nalog.gov.ru/rn29/news/activities_fts/12313604/) (дата обращения: 25.06.2025).

<sup>8</sup> Взаимное доверие: новые методы работы налоговой службы повышают платежную дисциплину // Российская газета: официальный сайт. / URL: <https://rg.ru/2023/11/30/reg-pfo/vzaimnoe-doverie.html> (дата обращения: 25.06.2025).

<sup>9</sup> Хохлова А.Д. Способы противодействия получению необоснованной налоговой выгоды в США и России: оценка эффективности // Глобализация и публичное право: материалы Международной научно-практической конференции. Российский университет дружбы народов. 2019. С. 233 - 240.

<sup>10</sup> См., например: Усенков И.А. Правовая политика как фактор стабильности законодательства на примере законодательства о налогах и сборах // *Advances in Law Studies*. 2022. № 2. С. 16 - 20. DOI: <https://doi.org/10.29039/2409-5087-2022-10-2-16-20> (дата обращения: 25.06.2025).

<sup>11</sup> Игнатъева Е.Ю. Современные тенденции регулирования правоотношений в сфере налогообложения // *Образование и право*. 2023. № 6. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-tendentsii-regulirovaniya-pravootnosheniy-v-sfere-nalogooblozheniya> (дата обращения: 25.06.2025).

экспериментального регулирования<sup>12</sup>, а также радикальные изменения сферы налогового администрирования, включающие в себя, например, такие новые правовые институты, как «электронный налогоплательщик», использование электронной цифровой подписи, электронный документооборот с налоговыми органами, личный кабинет налогоплательщика, системы риск-категорирования и налоговый мониторинг, активно внедряемые в налоговое законодательство стран Евразийского экономического союза. Однако, как отмечает А. Н. Козырин, любая технологическая новация должна получить адекватное правовое регулирование. Правовой вакуум или отставание законодательства от фактических цифровых практик неминуемо приводит к снижению эффективности фискальной политики и предоставляет недобросовестным налогоплательщикам возможность воспользоваться правовыми пробелами для ухода от налогообложения<sup>13</sup>. Иначе говоря, если закон не успевает закрепить новые цифровые процедуры, это подрывает и результативность его администрирования (исполнения), и доверие добросовестных налогоплательщиков (поскольку они видят, что недобросовестные субъекты могут злоупотреблять пробелами и коллизиями в регулировании). Указанные тенденции свидетельствуют о вероятной дальнейшей дестабилизации налогово-правового регулирования, которое должно (но не всегда способно) поспевать за цифровизацией, чтобы сохранять свою эффективность и доверие участников правоотношений, что актуализирует исследования фидуциарных аспектов взаимодействия личности (объединений) и государства в сфере налогообложения, включающих, в частности, правовые механизмы защиты интересов налогоплательщиков – принципы защиты правомерных ожиданий и поддержания доверия к закону и действиям государства.

В-третьих, актуальность темы данной работы обусловлена также необходимостью адаптации международных стандартов доверия в налогообложении к российской правовой системе. Организация экономического сотрудничества и развития подчеркивает, что налоговая определенность является фундаментальной целью, которая обеспечивает стабильность и предсказуемость в глобальной налоговой среде<sup>14</sup>, а воспринимаемая справедливость и доверие к власти значительно повышают налоговую мораль, что, в свою очередь, положительно влияет на соблюдение налогоплательщиками своих обязанностей<sup>15</sup>. При этом доверие к государству зависит в значительной степени от уверенности налогоплательщиков в справедливости налоговой системы как таковой<sup>16</sup>. Именно поэтому значение доверия налогоплательщиков к закону и государства сложно переоценить, как и актуальность научных исследований правовой определенности, стабильности и разумной предсказуемости правового регулирования, справедливости правовой системы как важных предпосылок такого доверия.

Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, разрабатываемый в российской практике конституционного правосудия, в том числе на основе зарубежной концепции «законных ожиданий» в дополнение к «классическим» правовым концепциям, на основе которых функционирует механизм защиты прав частных лиц (верховенства права, законности, справедливости), постепенно приобретает роль самостоятельного принципа публичного права, призванного устранить неблагоприятные последствия недостатков правоприменительной деятельности государственных органов в конкретных ситуациях, когда в результате действий такого органа в рамках его административной дискреции пострадало не законодательно закрепленное право частного

---

<sup>12</sup> См., например: Лютова О.И. Тенденции развития правового регулирования уплаты налога в условиях цифровизации экономики // Теоретическая и прикладная юриспруденция. 2024 (2). С. 55 - 61. DOI: <https://doi.org/10.22394/2686-7834-2024-2-55-61>.

<sup>13</sup> Козырин А.Н. Налоговое законодательство государств ЕАЭС и цифровизация налогового администрирования / Козырин А.Н., Ялбулганов А.А. // Закон. 2021. № 4. С. 60 - 66.

<sup>14</sup> Tax certainty and policy implementation // Организация экономического сотрудничества и развития: официальный сайт. / URL: <https://www.oecd.org/en/topics/tax-certainty-and-policy-implementation.html> (дата обращения: 25.06.2025).

<sup>15</sup> Supriyati, & Hapsari, Indah & Nahumury, Joicenda. The influence of trust in the government, perceived fairness, and tax morale on taxpayer compliance: Implications for budget formation // Public and Municipal Finance. 2024. № 13 (2). Pp. 129-139. DOI: 10.21511/pmf.13(2).2024.11.

<sup>16</sup> См., например: Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: дис. ... доктора экономических наук: 08.00.10 // СПб. : Изд-во СПбГУЭФ. 1997. 425 с.

лица, а его юридически значимый интерес, «ожидание» принятия определенного решения или определенного отношения к нему. Степень обоснованности такого ожидания оценивается судами в контексте обеспечения баланса публичных и частных интересов. При этом критерии такой оценки в настоящий момент не получили системного осмысления ни в российской юридической науке, ни в судебной практике в силу относительной «молодости» принципа поддержания доверия и его принципа-«сателлита» – защиты правомерных ожиданий. Анализ, систематизация и обобщение существующих разрозненных точек зрения представителей научного сообщества, авторитетных представителей юридической практики в области налогообложения, подходов Конституционного и Верховного Судов Российской Федерации (*далее также* – КС РФ / Суд и ВС РФ соответственно), а также арбитражной налоговой практики представляется особенно актуальным на данном этапе развития отечественного понимания концепции доверия к закону и действиям государства.

Наконец, актуальность работы подтверждается повышением внимания к концепции налогового комплаенса и роли психологических факторов в его осуществлении. Современные исследования показывают, что налоговая культура и налоговый комплаенс как система мер, предпринимаемых налогоплательщиком для выявления и предотвращения налоговых рисков и обеспечения соблюдения законодательства в области налогообложения, находятся в тесной взаимосвязи: осознанная обязанность, которая отражает налоговую культуру индивида и на которую существенное влияние оказывает доверие налогоплательщика к государству и налоговым органам как его представителям, выступает базисом для эффективного налогового комплаенса<sup>17</sup>.

В целом, учитывая то, что тема доверия к закону и действиям государства в налоговых правоотношениях представляет собой междисциплинарную область исследований, находящуюся на пересечении конституционного, административного и налогового права, требуется формирование интегративных концептуальных подходов к позиционированию и функционированию исследуемого принципа с учетом специфики сферы налогообложения, чему системного внимания не уделялось.

В связи с изложенным **цель исследования** состоит в выявлении потенциала и определении 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.

Цель исследования предопределила следующие **задачи исследования**:

- 1) определить теоретические основы и исторические предпосылки формирования доктрины законных ожиданий как прототипа российского конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, ее соотношение с отечественной интерпретацией правомерных ожиданий;
- 2) установить место принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российских общеправовых и отраслевых принципов;
- 3) выявить содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства;
- 4) раскрыть значение правовой определенности налогового регулирования как основы доверия к налоговому закону и определить основные факторы неопределенности актов законодательства о налогах и сборах, подрывающие доверие налогоплательщиков к тексту закона;
- 5) определить основные правовые механизмы обеспечения разумной стабильности и предсказуемости налогового регулирования как условия доверия к налоговому закону и недостатки их функционирования, препятствующие реализации принципа поддержания доверия к закону;

---

<sup>17</sup> Ильиных С.А. Налоговая культура как условие налогового комплаенса // Известия вузов. Социология. Экономика. Политика. 2024. № 4. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-kultura-kak-uslovie-nalogovogo-komplaensa> (дата обращения: 25.06.2025).

б) путем анализа российской и зарубежной правовой доктрины и практики сформулировать юридически уважительные основания формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в результате действий правоприменительных, в частности, судебных и налоговых, органов;

7) выявить возможные механизмы распределения бремени негативных последствий, возникающих вследствие формирования необоснованных ожиданий налогоплательщиков в результате ошибочных действий правоприменительных органов.

**Объектом исследования** выступает конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства как инструмент защиты юридически осознаваемых интересов частных лиц – налогоплательщиков – во взаимоотношениях с государством в лице законодателя и правоприменителя.

**Предмет исследования** – теоретико-исторические основы становления и развития конституционного принципа доверия к закону и действиям государства, ключевые аспекты интерпретации содержания рассматриваемого и родственных ему принципов в зарубежных и российской правовых системах, включая практику Конституционного и Верховного Судов РФ, а также механизмы и проблемы применения российскими судами принципа в разрешении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

**Степень научной разработанности темы исследования** определяется в первую очередь работами зарубежных авторов, посвященными вопросам реализации в практике судов общего права доктрины «законных ожиданий», от которой берет свое начало российский принцип поддержания доверия к закону и действиям государства. Так, лорд Деннинг (Lord Denning), являясь основоположником доктрины законных ожиданий, впервые употребил в деле *Schmidt v Secretary of State for Home Affairs* понятие «legitimate expectation» и указал, что административный орган может быть обязан предоставить лицу возможность быть выслушанным, если у него есть «правомерное ожидание»<sup>18</sup>. Его работы заложили основу для развития процедурных гарантий в административном праве. Пол Крейг (Paul Craig) – ведущий специалист по административному праву Оксфордского университета, – характеризовал правомерное ожидание как один из общих принципов административного права Европейского союза (*далее* – ЕС) наряду с правовой определенностью<sup>19</sup>. Пол Дейли (Paul Daly) в своих работах проанализировал концептуальные основы доктрины законных ожиданий, исследуя условия их возникновения и защиты<sup>20</sup>. Джейсон Варухас (Jason Varuhas) исследовал применение доктрины законных ожиданий в различных юрисдикциях, анализируя роль знания и доверия в защите правомерных ожиданий<sup>21</sup>. Исследования данного автора фокусируются на процедурных и материальных аспектах доктрины. Дафна Барак-Эрец (Daphne Barak-Erez) – профессор юридического факультета Тель-Авивского университета, рассмотрела природу интересов, защищаемых доктриной законных ожиданий. Ее работы посвящены различию между интересами доверия и ожидания, а также их защите в административном праве<sup>22</sup>.

Российские научные разработки, посвященные принципу поддержания доверия, защите правомерных ожиданий, представлены исследованиями в области конституционного, административного и налогового права, теории права.

Ученые-конституционалисты рассматривают указанный принцип в его соотношении с иными конституционно-правовыми принципами (ценностями), такими как правовая определенность, разумная стабильность законодательства, запрет обратной силы закона,

---

<sup>18</sup> Zahidul I. Legitimate expectation: understanding how a view turned to a principle // Bangladesh Journal of Law. Vol. 9. Pp. 69 - 84.

<sup>19</sup> Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1. С. 181 - 191. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.110>.

<sup>20</sup> Daly P. A Pluralist Account of Deference and Legitimate Expectations: Pluralism in Action // Вопросы административного права: официальный сайт Пола Дейли. / URL: <https://www.administrativelawmatters.com/blog/2015/10/23/a-pluralist-account-of-deference-and-legitimate-expectations-pluralism-in-action/> (дата обращения: 26.06.2025).

<sup>21</sup> Varuhas J.N.E. «In Search of a Doctrine: Mapping the Law of Legitimate Expectations» in Groves M.; Weeks G. Legitimate Expectations in the Common Law World (1 ed.) // Oxford UK: Hart Publishing. 2017. 365 p.

<sup>22</sup> Barak Erez D. The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction between the Reliance and Expectation Interests. European Public Law. 2005. 11. DOI: 10.54648/EURO2005045.

добросовестность деятельности государства, а также в контексте значения данного принципа для легитимности правовой системы в целом. Г. А. Гаджиев, например, в своих работах разграничивает принцип законного ожидания и правовую определенность как конституционно-правовые ценности-принципы, исследует принцип правовой определенности как универсальный и общеобязательный принцип, относящийся к основам конституционного строя<sup>23</sup>. В. Д. Зорькин называет принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства важнейшим из принципов правового регулирования. В его работах принцип доверия рассматривается как центральный элемент конституционного правопорядка<sup>24</sup>. Е. А. Дербышева исследует тесно связанный с анализируемым принципом поддержания доверия принцип правовой определенности, его понятие, различные аспекты, место в системе принципов права<sup>25</sup>. Одной из наиболее крупных специальных научных работ, посвященных категории доверия в праве, является диссертация на соискание степени кандидата юридических наук Н. А. Арапова, который исследует фидуциарные начала конституционного права, ключевые императивные аспекты принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и условия их обеспечения, основные направления реализации данного принципа в практики российского конституционного правосудия. В. В. Комарова также анализировала конституционные аспекты категории «доверия»<sup>26</sup>.

Кроме того, внимания заслуживают труды А. Н. Кокотова, который рассматривает проблемы соотношения доверия, недоверия и права, определяя место доверия и недоверия в правовых отношениях как внешних факторов воздействия на право, оценивает доверие как критерий конституционно-правовой оценки социальной действительности<sup>27</sup>.

К. В. Давыдов в своем диссертационном исследовании изучает охрану доверия (законных ожиданий) и правовую стабильность<sup>28</sup> в системе административно-правовых принципов, уделяя внимание историческому развитию данной концепции в зарубежных правовых системах, особенностям его имплементации в национальное право и корреляции с различными ветвями власти.

Таким образом, степень научной разработанности темы доверия к закону и действиям государства в целом характеризуется высоким уровнем теоретического обоснования базовых концепций в зарубежной науке и активным, пусть на данный момент и лишенным системности, развитием российских исследований в конституционно-правовом, административно-правовом и теоретико-правовом аспектах. Зарубежная доктрина, представленная работами Лорда Деннинга, Пола Крейга, Хартмута Маурера и других ученых, создала концептуальную основу для понимания принципов защиты доверия и законных ожиданий. Российская наука, опираясь на труды Г. А. Гаджиева, В. Д. Зорькина, Н. А. Арапова, К. В. Давыдова, А. Н. Кокотова, анализ правоприменительной практики, развивает собственную доктрину конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

---

<sup>23</sup> Черновол К.А. Концепция правомерных ожиданий: европейский и российский опыт // Правоведение. 2019. Т. 63. № 1. С. 181 - 191. DOI: <https://doi.org/10.21638/spbu25.2019.110>.

<sup>24</sup> Семитко А.П. Человек и власть: принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Российский человек и власть в контексте радикальных изменений в современном мире: материалы XXI российской научно-практической конференции (с международным участием). Екатеринбург, 12 - 13 апреля 2019 года // Екатеринбург: Изд-во: Автономная некоммерческая организация высшего образования «Гуманитарный университет». 2019. С. 199 - 212.

<sup>25</sup> Дербышева Е.А. Принцип правовой определенности: понятие, аспекты, место в системе принципов права: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 // Екатеринбург. 2020. 238 с.

<sup>26</sup> См., например: Комарова В.В. Доверие как правовая категория: конституционные аспекты // Образование и право. 2023. № 11. / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/doverie-kak-pravovaya-kategoriya-konstitutsionnye-aspekty> (дата обращения: 22.06.2025); Комарова В.В. Конституционно-правовая доктрина «доверие» в научной школе российского конституционализма // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2022. № 6 (94). / URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konstitutsionno-pravovaya-doktrina-doverie-v-nauchnoy-shkole-rossiyskogo-konstitutsionalizma> (дата обращения: 22.06.2025).

<sup>27</sup> Кокотов А.Н. Доверие. Недоверие. Право: монография // Москва : Норма : ИНФРА-М. 2023. С. 43. / URL: <https://znanium.ru/catalog/product/2000849> (дата обращения: 26.06.2025). Режим доступа: по подписке.

<sup>28</sup> Давыдов К.В. Административные процедуры: концепция правового регулирования: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 // Нижний Новгород. 2020. С. 166.

Между тем налогово-правовой аспект анализируемого принципа представляется явно недостаточно изученным в отечественной юридической науке и крайне противоречиво реализующимся в российской юридической практике. Представители юридического сообщества (А. А. Артюх, Д. Г. Антонов, А. В. Брызгалин), специализирующиеся на вопросах налогообложения, публикуют многочисленные, но, зачастую, ситуативно обусловленные мнения, оценивающие реализацию правоприменительными органами принципа защиты правомерных ожиданий налогоплательщика, правовые позиции Конституционного Суда РФ по налогово-правовым делам, в которых Суд ссылается на принцип поддержания доверия к закону и действиям государства.

Научных трудов, комплексно описывающих ключевые аспекты, основные элементы, механизмы реализации, проблемы и противоречия применения государственными органами принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, как и работы, специально ориентированные на изучение проблематики реализации данного принципа в заявленном в контексте (в контексте конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы) в настоящий момент в российской юридической науке фактически не представлены.

**Методологическая база** исследования включает в себя общефилософские, общенаучные, частно-научные и специально-юридические методы. *Диалектический метод* как основной общефилософский подход позволил рассмотреть доктрину законных ожиданий в ее динамике, начиная от зарождения ее в англосаксонской правовой семье через взаимодействие с континентальными правовыми концепциями правовой безопасности (Франция), защиты доверия (Германия) вплоть до появления российской интерпретации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства.

С помощью такого общенаучного метода, как *анализ* удалось выявить два ключевых аспекта, определяющих объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в его понимании Конституционным Судом Российской Федерации – законотворческий и правоприменительный аспекты, определить составные элементы данного принципа в отношении каждого из аспектов. Посредством *системного и структурно-функционального методов* в работе было рассмотрено позиционирование и взаимодействие принципа поддержания доверия к действиям властей в системе общеправовых и отраслевых принципов российской правовой системы. Посредством *обобщения* были сформулированы основные выводы по итогам изучения всех элементов указанного принципа и выявления проблем и неэффективности его реализации.

*Формально-юридический метод* позволил определить содержание и правовую природу юридических понятий, составляющих элементы принципа поддержания доверия к закону и действиям государства (правовая определенность, стабильность правового регулирования, добросовестное налоговое администрирование и др.), выявить их признаки посредством анализа законодательного массива и правоприменительной практики.

*Историко-правовой метод* был применен для исследования исторических предпосылок возникновения и особенностей становления доктрины законных ожиданий, а благодаря *сравнительно-правовому методу* удалось сопоставить зарубежное толкование правовых концепций, аналогичных по содержанию анализируемому принципу (законных ожиданий, правовой безопасности, охраны доверия), выявить их общие и особенные черты.

**Теоретическую основу исследования** составили концепции и идеи, изложенные в работах отечественных и зарубежных ученых в сфере конституционного, налогового, административного и финансового права, теории права, международного права, а именно С. С. Алексеева, Н. А. Арапова, Г. А. Гаджиева, К. В. Давыдова, Д. И. Дедова, А. В. Демина, Е. А. Дербышевой, С. В. Запольского, В. М. Зарипова, И. А. Ильина, А. Н. Козырина, В. В. Комаровой, А. Н. Кокотова, М. Г. Кошкина, Л. В. Кравчинского, И. И. Кучерова, М. Т. Оспанова, С. Г. Пепеляева, А. Смита, Ю. В. Старых, Д. В. Тютинина, Д. Харриса, А. И. Худякова, А. М. Эрделевского, С. А. Ядрихинского.

**Нормативная база исследования** включает источники конституционного и налогового права Российской Федерации.

**Эмпирическая основа** исследования представлена правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации, актами Верховного Суда и иных судов

Российской Федерации, решениями международных судов, которые развивали концепцию защиты ожиданий в том или ином виде, а также судебными прецедентами ряда правовых систем стран англо-саксонской правовой семьи, в которых была впервые описана и применена для разрешения спора доктрина законных ожиданий – прообраз исследуемого конституционного принципа.

**Научная новизна исследования** определяется комплексным междисциплинарным подходом к изучению механизма реализации конституционного принципа поддержания доверия в сфере налогового права. В отличие от зарубежных правовых культур и, в частности, правовых систем англосаксонской правовой семьи, элементы анализируемого принципа в Российской Федерации выявляются как в отношении законотворческой деятельности, так и в отношении правоприменения. Автор анализирует теоретические противоречия и проблемы практической реализации концепции правомерных ожиданий налогоплательщиков, предлагает алгоритм ее применения для разрешения споров с налоговыми органами, позволяющий нивелировать некоторые из выявленных проблем.

Особую научную значимость в этой связи представляет исследование рассматриваемого принципа в контексте идеи добросовестности налогового администрирования, которая была сформулирована Верховным Судом РФ в 2018 г.<sup>29</sup> и определяет рамки деятельности налоговых органов, при выходе за которые нарушается баланс частных и публичных интересов субъектов налоговых правоотношений<sup>30</sup>. В настоящей работе впервые предпринята попытка комплексного исследования концепции добросовестности налогового администрирования в контексте принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, проанализирован и систематизирован ряд судебных актов в целях выявления ключевых проявлений недобросовестного поведения налоговых органов, противоречащего правомерным ожиданиям частных лиц и пресекаемого со стороны судов.

Научная новизна проявляется также в проведенном анализе, систематизации значительного объема эмпирического материала, касающегося различных аспектов доверия налогоплательщиков к государству, и формулировании обобщающих выводов, что имеет практическое значение для дальнейшего совершенствования законодательного регулирования налоговых правоотношений.

Научная новизна исследования подробно раскрывается в **положениях, выносимых на защиту**.

1. Доверие к закону и действиям государства в правовом демократическом государстве обеспечивается посредством реализации его фундаментальных характеристик, таких как верховенство права, приоритет прав и свобод человека и гражданина, взаимная ответственность общества и государства, инструментально отраженных в конституционных принципах правовой определенности, законности, недопустимости обратной силы закона, недискриминации и прочих. Только полноценная реализация соответствующих конституционных принципов обеспечивает поддержание доверия, в связи с чем в российской правовой практике получил распространение подход фактического отождествления принципа поддержания доверия к закону и действиям государства с иными традиционно выделяемыми конституционными принципами (отдельными или совокупности), применительно к чему он зачастую выступает не в самостоятельном качестве как обладающий конкретным правоприменительным потенциалом, а как элемент целеполагания.

2. В поисках самостоятельного (инструментального) значения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства автор приходит к тому, что значение это заключается в основании для правового реагирования, каковым является само по себе нарушение доверия (состоящее в несоответствии деятельности государства разумным

---

<sup>29</sup> Кукушкин Д.С. Принцип добросовестности налогового администрирования. Сравнительно-правовой анализ концепций России и ОЭСР // Налоги № 01/2025. DOI: 10.18572/1999-4796-2025-1-40-43. / URL: <https://lawinfo.ru/articles/9492/princip-dobrosovestnosti-nalogovogo-administrirovaniya-sravnitelno-pravovoi-analiz-koncepcii-rossii-i-oesr> (дата обращения: 25.06.2025).

<sup>30</sup> Палатин А.В. Добросовестность налогового администрирования // Палата адвокатов Нижегородской области: официальный сайт. / URL: <https://apno.ru/press-tsentr/publikatsii/46865-dobrosovestnost-nalogovogo-administrirovaniya> (дата обращения: 25.06.2025).

ожиданиям субъектов правоотношений). Нарушение доверия граждан к закону и действиям государства происходит в момент, когда юридически осознаваемый интерес (правовые ожидания), порожденный официальными действиями государства в предшествующий момент, опровергается официальными действиями в последующий момент. Принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в этом значении восполняет выявившуюся недостаточность правового воздействия вышеуказанных конституционных принципов для достижения целей правового государства.

3. Принцип поддержания доверия имеет двухуровневую структуру требований, очерчивающих объем данного принципа. Первый уровень (доверие к закону) охватывает требование к качеству актуального регулирования. Второй уровень (доверие к действиям государства) характеризует действия правотворческих органов по формированию регулирования и правоприменителей по реализации такого регулирования. При этом полноценная реализация соответствующих требований на одном из уровней не способна компенсировать дефекты, допущенные на другом уровне.

4. Ситуации нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства обоснованно подразделять на следующие:

- а) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) – опровергнуты законодателем (иным правотворческим субъектом);
- б) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) – опровергнуты правоприменителем;
- в) ожидания сформированы законодателем (иным правотворческим субъектом) и правоприменителем – опровергнуты правоприменителем.

5. Правовые ожидания в налоговых правоотношениях в зависимости от степени определенности оснований их возникновения предлагается подразделять на:

*абстрактные* (правомерные ожидания) – общие тенденции правовой практики, основанные на основополагающих конституционных принципах правового, демократического, социального государства, которые формируют ожидания справедливости правоприменения, отсутствие судебного и административного формализма и произвола, квалифицированное правоприменение при исследовании всех фактических обстоятельств, независимость судов и неотвратимость ответственности за должностные правонарушения, совершаемые представителями государства;

*казуальные*: (а) нормативно обусловленные ожидания, сформированные действиями или бездействием (попустительством) налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика, косвенно демонстрирующими их оценку правильности уплаты налога; письменными разъяснениями и решениями по итогам мероприятий налогового контроля, прямо отражающими правовую позицию уполномоченных органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах и иного отраслевого законодательства, влияющего на правовой статус налогоплательщиков, их права и обязанности; судебной практикой по определенным категориям налоговых споров; а также (б) собственно законные ожидания, основанные непосредственно на правовом регулировании, в т. ч. на разумной и юридически обоснованной, т. е. не опровергнутой прямыми заявлениями компетентных органов интерпретации закона самими участниками правоотношений.

6. Создаваемые государством факторы, провоцирующие возникновение у налогоплательщиков нормативно обусловленных (включая законные) ожиданий, предлагается классифицировать в зависимости от субъекта:

- законодателя (иного правотворческого органа): проявляющиеся в нормах закона (подзаконного нормативного правового акта);
- правоприменителя: заключающиеся в письменных разъяснениях, воспринятых или способных быть воспринятыми налогоплательщиком, устоявшейся судебной или административной практике, предшествующем поведении налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика (в ходе мероприятий налогового контроля), включая их бездействие.

При этом правотворческие факторы в любом случае первичны, поскольку невозможно рассматривать правоприменительные факторы – толкование закона – без самих положений закона.

Указанные факторы в зависимости от их адресности обоснованно подразделять на:

- адресованные неопределенному кругу лиц: непосредственно правовое регулирование (положения законодательства), а также его интерпретация правоприменительными органами, включая письменные разъяснения законодательства, направленные компетентными органами по запросу третьего лица, опубликованные в открытых источниках и адресованные неопределенному кругу лиц, судебная практика на различных уровнях;
- адресованные конкретному налогоплательщику: письменные разъяснения, направленные налогоплательщику в ответ на его собственный запрос о предоставлении информации, мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга, действия налогового органа в отношении конкретного налогоплательщика, отражающие оценку инспекцией законности его действий (принятие без замечаний налоговой декларации, уведомления о применении специального режима налогообложения, положительное решение о предоставлении налоговой льготы или налогового вычета, акт и решение, выносимые по результатам налоговой проверки, и т. д.), длительное бездействие налоговых органов в отношении поданных налогоплательщиком налоговых деклараций или отчетности, отсутствие запросов объяснений или дополнительной информации от налогоплательщика, отказ налоговых органов от ответов на запросы налогоплательщиков или предоставление неконкретных разъяснений, которые вынуждают налогоплательщика применять ошибочное толкование и формируют ожидания признания допустимости такого толкования закона, заключенное с органом государственной власти инвестиционное соглашение о предоставлении налоговой льготы (например, соглашение о защите и поощрении капиталовложений).

7. В российской правовой системе сформировались следующие элементы правового механизма, обеспечивающего поддержание доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства через защиту их от недобросовестных действий представителей государства:

- 1) нормативный: в Налоговом кодексе РФ (*далее также* – НК РФ) предусмотрены специальные нормы, которые освобождают от налоговой ответственности и уплаты пеней в случае, если налогоплательщик следовал письменным разъяснениям финансовых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, и это привело к нарушению им законодательства;
- 2) правоприменительный: судебная практика на различных уровнях, поддерживающая добросовестное налоговое администрирование, призванное обеспечивать правомерные ожидания налогоплательщиков, и не допускающая недобросовестное поведение налоговых органов, формирующее нормативно обусловленные ожидания частных субъектов, а впоследствии опровергающее их. К ключевым проявлениям такого недобросовестного поведения налоговых органов, нарушающего принцип поддержания доверия к закону и действиям государства, следует относить: уклонение уполномоченных органов от дачи разъяснений по запросам налогоплательщиков; перенаправление их к другому государственному органу со ссылкой на недостаточную компетенцию в вопросах отраслевого законодательства; предоставление формально составленных ответов на запросы налогоплательщиков; предоставление противоречивых разъяснений в ответ на конкретные запросы налогоплательщиков; принятие решений в отношении налогоплательщика, противоречащих опубликованным для неопределенного круга лиц письменным разъяснениям законодательства о налогах и сборах (при условии идентичности ситуации налогоплательщика обстоятельствам, по которым были даны общие разъяснения) –

налогоплательщик может сообщить в вышестоящий налоговый орган, если опубликованные на сайте Федеральной налоговой службы (*далее также* – ФНС) России письма не применяются инспекцией; совершение действий в рамках налогового администрирования конкретного налогоплательщика, противоречащих ранее изложенным налоговым органом правовым позициям в виде направленных им письменных разъяснений или мотивированного мнения в адрес данного налогоплательщика, либо принятие противоречащих друг другу решений в ходе мероприятий налогового контроля одного и того же лица; отступление налоговым органом от устоявшейся практики взаимодействия с налогоплательщиком, способной создать у последнего ожидания в отношении неизменности его статуса как добросовестно и полностью исполнившего налоговую обязанность (к такой практике относится недобросовестное игнорирование налоговым органом собственных правомочий, предоставленных ему для осуществления налогового контроля и получения информации от налогоплательщиков (злоупотребление правами и уклонение от исполнения обязанностей), попустительство, косвенно демонстрирующие оценку налоговым органом правомерности действий налогоплательщика); процедурные нарушения, пренебрежение требованиями осмотрительности и разумности со стороны налогового органа, формирующие у налогоплательщика ожидания определенных последствий таких действий, предусмотренных правовым регулированием.

8. Одной из тенденций развития механизма реализации принципа правомерных ожиданий является его нормативизация путем установления последствий ошибочности действий государственных органов, которые послужили факторами их формирования. Однако такое регулирование носит фрагментарный характер, что затрудняет его практическое применение, так как позволяет правоприменителю реализовывать крайне ограничительный подход к реализации своих функций и избегать действий, способных сформировать правомерные ожидания у налогоплательщиков, и в определенной степени нивелирует значение данного принципа в рамках налоговых правоотношений.

9. Выявлены ограничительные критерии защиты правовых ожиданий, применяемые в российской судебной практике:

- а) явность формирования ожиданий;
- б) разумность и предусмотрительность налогоплательщика;
- в) приоритет особо значимого публичного интереса (недопустимость формирования ожиданий на основе явно ошибочного толкования закона государственным органом).

Вместе с тем в отсутствие системности в определении и применении судами ограничивающих защиту правомерных и нормативно обусловленных ожиданий критериев, налогоплательщики лишены стандартизированных гарантий защиты доверия.

10. В целях формализации оценки очевидности ошибок правоприменительных органов налогоплательщиками и судами, ограничения свободы усмотрения судов при определении степени разумности и добросовестности налогоплательщика с учетом требований к их «профессиональности», ограничения возможности недобросовестных налогоплательщиков злоупотреблять ошибками правоприменителя, дифференциации степени ответственности компетентных органов за исходящие от них разъяснения законодательства предлагается два алгоритма к установлению сформированности правовых ожиданий в налоговых отношениях, основанных на критериях соотношения с содержанием регулирования (явности непротиворечия); адресности действия государства, профессионализма налогоплательщика.

Первый базируется на дифференциации абстрактных и конкретных факторов формирования ожиданий. Для абстрактных факторов действует подход «регулирование-правоприменение», состоящий в последовательной оценке налогоплательщиком наличия оснований в законе для предложенного правоприменительным органом толкования и соответствия данного толкования фактически сложившейся в деятельности налогоплательщика

ситуации с учетом фактора профессионализма налогоплательщика, значение которого определяется применительно к конкретной налоговой ситуации. Для конкретных факторов – «только правоприменение», который предполагает констатацию формирования ожиданий по факту разъяснения.

Второй подход составляет «тест добросовестной разумности», который предполагает дополнительно формализованную дифференциацию налогоплательщиков по степени профессионализма на три группы («простой», «обычный», «сложный»). При этом соответствующий статус налогоплательщика, при сохранении распределения факторов формирования ожиданий на абстрактные и конкретные, непосредственным образом влияет на констатацию сформированности правовых ожиданий в общей логике: чем выше статус, тем больше условий предъявляется для такой констатации.

Оба алгоритма (подходы «регулирование–правоприменение» / «только правоприменение» и «тест добросовестной разумности налогоплательщика») представляют собой различные по степени детализации и балансированию механизмы, но оба повышают степень определенности при реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в контексте налоговой обязанности.

### **Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**

*Теоретическое значение* исследования состоит в систематизации теоретических воззрений на содержание конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, комплексной проработке всех его проявлений в налоговых правоотношениях, выявлении основных дисфункций его реализации при разрешении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами и определении причин таких дисфункций.

*Практическое значение* заключается в предложенных механизмах, позволяющих смягчить негативные последствия нарушения принципа поддержания доверия налогоплательщиков к налоговому закону и действиям государства в лице уполномоченных органов, в частности, в предложенном алгоритме действий налогоплательщика – т. н. «добросовестной разумности» налогоплательщика. Алгоритм предполагает совершение налогоплательщиком ряда действий, позволяющих исключить формирование обоснованных, но неправомерных ожиданий ошибочными действиями (разъяснениями, практикой) налоговых и иных уполномоченных органов и более справедливо распределить бремя негативных последствий между властным субъектом и частным лицом в подобной ситуации.

Достоверность результатов исследования обеспечена применением методов научного познания, позволивших провести анализ нормативных правовых актов, правоприменительной практики Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Европейского суда по правам человека, российских арбитражных судов, практики судов общего права, обстоятельное изучение и критическую оценку юридической литературы.

**Степень достоверности результатов диссертационного исследования и их апробация.** Научная обоснованность результатов проведенного исследования обеспечивается за счёт обширности привлечённых правовых (как законодательных, так и правоприменительных), доктринальных и социологических источников. Так, исследование опиралось не только на внушительный массив нормативных правовых актов Российской Федерации, но и актуальную судебную конституционно-контрольную практику, практику российских арбитражных судов по налоговым спорам, а также оценки компетентных и авторитетных специалистов-практиков в области налогового права, представляющих крупнейшие отечественные юридические консалтинговые компании.

Основные положения и выводы настоящего исследования были представлены в рецензируемых научных журналах и периодических изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, и были допущены до публикации.

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»).

**Структура диссертационного исследования.** Диссертационное исследование состоит из введения, трёх глав и заключения. Содержательная часть диссертационного исследования насчитывает в совокупности шесть параграфов, по два параграфа на каждую главу.

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, формулируются цель и задачи, необходимые для достижения поставленной цели, очерчиваются объект и предмет исследования. Особое внимание уделяется степени научной разработанности проблемы принципа доверия к закону и действиям государства в российской и зарубежной литературе. Описываются методы исследования (формально-правовой, сравнительно-правовой и др.) и их связь с поставленными задачами. Также описаны теоретическая основа и обширный эмпирический материал работы (в том числе широкий круг нормативных источников). В дальнейшем обосновывается научная новизна исследования, отражается степень апробации полученных результатов, обосновываются теоретическая и практическая значимость работы для юридической науки и практики. Наконец, кратко описывается структура диссертационного исследования.

Структура **содержательной части диссертационного исследования** обусловлена комплексным характером исследования, требующим рассмотрения конституционного принципа поддержания доверия как в теоретико-правовом плане, так и в контексте механизма его реализации в сфере законодательного регулирования налогообложения и правоприменительной практики по налоговым спорам.

**Первая глава «Концептуальные основы интерпретации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства»** посвящена анализу теоретико-исторических основ конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства и его роли в контексте конституционной обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В *параграфе § 1.1. «Понятие и генезис принципа поддержания доверия к закону и действиям государства: зарубежные и российский подходы»* рассматривается генезис и сущность принципа поддержания доверия к нормативным правовым актам и действиям публичной власти.

Принцип поддержания доверия в российской правовой системе опирается на доктрину правовых ожиданий, признанную и в зарубежном праве, и в практике Конституционного Суда Российской Федерации (*далее – КС РФ*) и рассматривается в качестве основы функционирования правовой системы. Состояние доверия – такое состояние, в котором лицо полагает, что субъект доверия не станет действовать вопреки интересам доверяющего. Отношения доверия предполагают возможность недоверия, а именно вариативность поведения субъекта, которому доверяют, то есть представитель государства (государственный орган или должностное лицо) без существенных негативных последствий может поступить иначе (не связан нормативно закрепленной установленной процедурой, порядком действий), но поступает в интересах доверяющего лица.

Анализ подходов, принятых в правоприменительной практике и правовой доктрине различных правовых семей позволил обосновать, что концепции, аналогичные по своему содержанию принципу поддержания доверия к закону и действиям государства – добросовестности действий государства, защиты доверия, правовой безопасности, законных ожиданий – так или иначе сводятся к вопросу *доверия*, которое лицо проявляет по отношению к закону (*законотворческий аспект*) и действиям государства (*правоприменительный аспект*) (его органов и должностных лиц, обусловленное предшествующим поведением данных субъектов, характером отношений их с частными лицами).

Принцип создает основу, на которой частные лица могут полагаться на официальные заявления и образцы административной практики, будучи уверенными (что, собственно, и является ожиданием), что соответствующий государственный орган сохранит свою выраженную позицию или обещание; или, по крайней мере, что суды вмешаются, если государственный орган откажется от своих обязательств.

В российской правовой системе принцип поддержания доверия выступает в качестве общеправового, при этом в отраслевых правоотношениях в качестве его основного выражения выступают правовые ожидания частных лиц.

Через обзор зарубежной доктрины законных/правомерных ожиданий и российской литературы формулируется общая модель правового ожидания –юридически осознаваемый интерес, ожидаемое частным субъектом состояние правовой среды, которое формируется официальными действиями государства в предшествующий момент и может нарушаться его же действиями в последующий момент.

Проводится анализ отечественной правовой доктрины и практики высших судов, благодаря чему оправдывается ряд выводов о происхождении и правовой природе принципа правомерных/законных ожиданий как принципа-«сателлита» принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства.

Во-первых, ожидания не тождественны юридически закрепленному праву, так как возникают в ситуации, когда властный субъект имеет законодательно закрепленную свободу усмотрения при принятии решений в отношении заявителей и вправе изменить политику (практику), однако вынужден учитывать возможный ущерб, который может быть причинен интересам подвластных субъектов. Доктрина правомерных и нормативно обусловленных ожиданий появилась в условиях недостаточности существовавших правовых механизмов (принципа законности) для всестороннего обеспечения защиты не только прав, но и обоснованных интересов субъектов права, следующих из ожидания определенности, стабильности, предсказуемости правового регулирования и правоприменения.

Во-вторых, качественное свойство, которым обладают правомерные ожидания – наличие обязывающих последствий для государства (обоснованные правомерные ожидания частного субъекта подлежат защите и обеспечиваются принуждением).

В-третьих, автором исследования выделяются различные категории правовых ожиданий в зависимости от оснований их возникновения:

(а) общеправовые нормы-принципы и «надправовые» ценности, отражающие аксиологическое ядро и сущность правового регулирования (для *правомерных ожиданий в узком смысле*, поскольку отечественная юридическая практика использует термин «правомерные ожидания» для любых юридически значимых ожиданий);

(б) конкретные положения нормативных правовых актов (для *ожиданий законных*);

(в) конкретные действия, правовые позиции, разъяснения, тенденции практики правоприменительных органов (эти ожидания поименованы автором как *нормативно обусловленные* ввиду неточности термина «законные ожидания»).

Таким образом, конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства реализуется через его центральный правовой механизм, принцип-«сателлит» – правомерные ожидания, интерпретировать содержание которых предлагается шире, чем это делают зарубежные правоприменительные органы, включив в него любые ожидания общества относительно того, что государство, несмотря на обладание монополией на правотворчество и применение силы, будет действовать добросовестно и в интересах общества, а правовая система в силу своего назначения (регулирование общественных отношений) будет обладать определенным набором качественных характеристик и соответствовать представлениям общества о том, какая она должна быть (предсказуемой, стабильной, объективно исполнимой, эффективной и фактически реализуемой, непротиворечивой, транспарентной и ясной). Соответствие деятельности государства и закона таким ожиданиям общества в самом широком смысле и предоставление юридической защиты правомерным ожиданиям субъектов правоотношений в узком смысле – и есть состояние доверия, на поддержание которого рассчитаны различные правовые институты, нормы и общеправовые и отраслевые принципы (представительная демократия, принцип избираемости, правовая определенность, стабильность и разумная предсказуемость правового регулирования, добросовестность и транспарентность действий государства, эффективность и компетентность государственного управления, неотвратимость ответственности за правонарушения и др.).

В *параграфе § 1.2. «Позиционирование, содержание и объем принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в системе российского права»* диссертации определяется место принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в иерархии основных начал правопорядка. Установлена взаимосвязь и соподчиненность правовых принципов: наиболее высокоуровневыми являются общеправовые принципы

юридического равенства, справедливости и верховенства права, характеризующие демократическое правовое государство. Как характеристики правового государства, данные начала выступают общими посылками, главными требованиями к правовой системе, из которых формулируются более узкие, «инструментальные» принципы добросовестности и транспарентности действий государства, а также стабильности и разумной предсказуемости правопорядка, что невозможно без недопустимости обратной силы закона и правовой определенности как качественного свойства законодательного текста (в узком смысле, т. е. ясности и понятности правовых предписаний) и одновременно составляет правовую определенность в широком смысле. Эти «инструментальные» принципы, по сути, описывают конкретные и более измеримые качества правовой системы, соответствующие демократическому правовому государству и способствующие формированию социального согласия и взаимного доверия между обществом и государством.

Выделены два блока содержания принципа поддержания доверия к закону и действиям государства: (1) требования к правовому регулированию (ясность, предсказуемость, разумная стабильность, недопустимость ухудшающего ретроактивного действия нового регулирования, наличие переходных периодов для адаптации к изменениям в регулировании); (2) требования добросовестности действий государства в лице его органов и должностных лиц (прозрачность и информирование о содержании и изменениях в правовом регулировании в том числе через официальное опубликование и разъяснительную деятельность государственных органов и должностных лиц, отказ от решений, исходящих из презумпции недоверия к гражданам, независимость судов и справедливость выносимых ими решений, добросовестное осуществление административными органами контрольно-надзорной деятельности). Указываются проблемные точки: смешение анализируемого принципа с иными правовыми конструкциями и отсутствие сформированной единой методологии его применения судами и органами в России.

Таким образом, принцип поддержания доверия к закону и действиям властей имеет четко очерченный (двухуровневый) нормативный и поведенческий контур и занимает самостоятельное место в системе принципов, будучи целевым принципом, реализация которого возможна только в демократическом правовом государстве и напрямую зависит от таких ключевых его характеристик, как правовая определенность, стабильность и предсказуемость правопорядка, добросовестность деятельности государства. Ключевая дисфункция анализируемого принципа – методологическая фрагментарность практики его интерпретации и применения.

В первой главе заложена концептуальная основа для дальнейшего исследования: принцип поддержания доверия рассматривается как имманентный элемент конституционного строя, обеспечивающий баланс между публичными интересами в сфере налогообложения и правомерными ожиданиями граждан.

**Вторая глава «Конституционный принцип поддержания доверия к закону и действиям государства в налоговом правотворчестве»** посвящена анализу действующих нормативных положений, обеспечивающих реализацию принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в сфере налогообложения. В частности, исследуются содержание и проблемные аспекты функционирования правовых механизмов и институтов:

– обеспечивающих (а) защиту правомерных и законных ожиданий стабильности и предсказуемости закона, основанных на представлениях субъектов права о справедливости, равенстве, сущности правового регулирования (запрет обратной силы налогового закона, ухудшающего положение налогоплательщиков, определенный порядок вступления в действие изменений налогового правового регулирования, адаптационный период), и (б) предотвращение формирования необоснованных ожиданий в результате правовой неопределенности в узком смысле – неясности, неточности правовых предписаний (и, следовательно, возможной вариативности интерпретации текста нормативно-правовых актов);

– непосредственно направленных на институционализацию законных ожиданий налогоплательщиков (стабилизационные оговорки в рамках льготных налоговых режимов в Российской Федерации).

*Параграф § 2.1. «Определенность законодательства о налогах и сборах как основа взаимного доверия общества и государства в налоговых отношениях»* демонстрирует, что одной из главных угроз доверию является нестабильность регулирования и низкое качество законодательного текста: коллизии, пробелы, юридико-технические ошибки, неясность формулировок. Подчеркивается повышенный стандарт правовой определенности именно в налоговом праве ввиду публично-правовой природы отношений, их динамичности и конфликтности интересов.

Формулируется дихотомия «узкого» и «широкого» смысла правовой определенности: (а) в узком – это требования к качеству нормы (ясность, точность, общедоступность, баланс абстрактности и конкретности, полнота, системная согласованность, четкость оснований ответственности, устранение «дефектных» норм); (б) в широком – охват всего контура регулирования, включая предсказуемость результатов спора и стабильность правоприменения. Показано, что неопределенность порождается как законодательными дефектами и расширительным толкованием, так и фрагментарностью некоторых подходов КС РФ, что подрывает доверие и усиливает произвол.

Обеспечение правовой определенности в налогообложении – необходимое (но недостаточное) условие доверия; требуется как улучшение качества норм, так и консистентность их толкования/применения для предсказуемости правовых последствий.

*Параграф § 2.2. «Стабильность и разумная предсказуемость правового регулирования налогообложения в России: правовые механизмы и проблемы их реализации»* продолжает исследование нормативно-правовых механизмов укрепления доверия к налоговому законодательству со стороны его стабильности и разумной предсказуемости. Обосновывается, что стабильность (включая запрет ухудшающей положение частного субъекта ретроактивности и наличие переходных периодов) и разумная предсказуемость правового регулирования как элементы правовой определенности в широком смысле выступают функциональными условиями доверия налогоплательщиков к закону и действиям властей наряду с правовой определенностью в узком смысле.

Проведен анализ положений Налогового кодекса РФ и иных законодательных актов, направленных на обеспечение стабильности налоговой системы. В частности, рассмотрены законодательно установленные ограничения на введение новых налогов и повышение ставок (налоговые моратории, особые сроки вступления изменений в силу и т. п.), призванные предотвращать резкие и непредсказуемые изменения налоговой нагрузки. Подробно рассматриваются «стабилизационные» механизмы, включая договорные конструкции инвестиционной поддержки (СПИК, РИП, СЗПК и др.), фиксирующие совокупную налоговую нагрузку и обязательные требования на срок действия соглашения. Отмечаются пределы их действия: гарантии действуют пока сохранён специальный статус; при утрате статуса защищённые условия прекращают своё действие, возможен «откат» льгот и доначисления (вплоть до возврата за весь период применения), что порождает новые риски для доверия и предсказуемости. Отмечено, что российское законодательство формально содержит принципы, близкие к доктрине защиты доверия (например, запрет придания налоговым законам обратной силы, требования прогнозируемости бюджетно-налоговой политики), однако их реализация на практике не всегда достигает поставленной цели.

На основании проведенного в параграфе § 2.2 анализа был сформулирован ряд выводов. 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 меры 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 законодательных изменений. Стабилизационные оговорки охраняют инвесторов от изменения налоговых правил, однако их сфера действия ограничена (по времени и по кругу регламентируемых вопросов) и а стабилизирующий эффект может быть нивелирован новыми приоритетами государственной политики. Примером таких новых тенденций законодательного регулирования, потенциально угрожающих стабильности налоговой системы России, служит стремление скорректировать регулирование льготных налоговых режимов, предусматривающих стабилизационные оговорки, ради внедрения глобального минимального налога. Кроме того, принцип недопустимости обратной силы систематически обходится через внесение так называемых уточняющих (технических) поправок, которые фактически вводят новые обязанности с обратной силой. 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 принципам правовой определенности, стабильности и предсказуемости регулирования и, следовательно, поддержания доверия к закону и действиям государства. Конституционный Суд РФ в ряде случаев, признавая нормативные акты противоречащими Конституции, ограничивал обратное действие своих решений во имя сохранения бюджетной стабильности, фактически санкционируя необратимость негативных последствий неконституционных норм. При этом действенные, эффективно применяющиеся правовые механизмы компенсации убытков, причиненных частным лицам применением неконституционного закона, в настоящее время в России отсутствуют.

**В третьей главе «Правоприменительная практика по налоговым спорам: стабильность и последствия ее изменения в контексте конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства»** подробно анализируются ключевые аспекты правоприменительной практики применения в налоговых отношениях концепции правовых ожиданий, защита которых и обеспечивает реализацию принципа поддержания доверия к закону и действиям государства.

В параграфе § 3.1. *«Основания формирования правомерных ожиданий налогоплательщиков в контексте принципа поддержания доверия: отечественные и зарубежные подходы»* исследуются обстоятельства, выступающие основанием для формирования нормативно обусловленных ожиданий налогоплательщика – автор дает ответ на вопрос, какие официальные действия государства способны создать у подвластных субъектов ожидания определенного состояния правовой среды (юридически осознаваемый и подлежащий судебной защите интерес) – ответ, необходимый для систематизации практики реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства.

Обосновывается, что реализация конституционного принципа поддержания доверия в правоприменительной деятельности (в налоговых спорах) в России опирается на две отраслевые опоры: (1) защиту правомерных (в первую очередь, нормативно обусловленных) ожиданий и (2) принцип добросовестного налогового администрирования (предполагает запрет формализма, несоразмерных санкций, действий налоговых органов вне их компетенции и др.), аналогично направленный на защиту нормативно обусловленных, а также правомерных ожиданий в узком смысле. Данные начала прямо или косвенно работают на формирование и охрану доверия к государству в контексте налоговой обязанности.

Нормативно обусловленные ожидания формируются, прежде всего, тремя каналами: 1) письменными разъяснениями уполномоченных органов, адресованными неопределенному кругу лиц и опубликованными для всеобщего сведения, 2) поведением (действиями или бездействием) налоговой инспекции в отношении конкретного налогоплательщика – от последовательности транслируемых ей правовых позиций (включая разъяснения, направленные

налогоплательщику в ответ на его запрос) до принятия налоговой отчетности без возражений, а также 3) судебными решениями и сложившейся практикой по однородным налоговым спорам.

В отношении письменных разъяснений компетентных государственных органов как основания формирования подлежащих судебной защите ожиданий Налоговый кодекс (подп. 3 п. 1 ст. 111 и п. 8 ст. 75 НК РФ) даёт определенные гарантии: следование официальным письмам или мотивированным мнениям компетентных органов может исключать вину налогоплательщика и начисление пеней, но эта защита узко обусловлена соответствием фактам и периоду, к которому относятся разъяснения, компетенцией органа-автора разъяснений и полнотой раскрытых налогоплательщиком для получения разъяснений обстоятельств, что оставляет пространство для ограничительного толкования со стороны налоговых органов.

Автор приходит к выводу, что судебная практика тоже может порождать нормативно обусловленные ожидания, но ее нестабильность и противоречивость ограничивает возможности их защиты. КС РФ обосновал в своих правовых позициях запрет ретроактивного ухудшающего толкования закона судами; при этом критерии «устойчивости» судебной практики четко не определены: противоречивые акты по аналогичным или идентичным делам встречаются даже на уровне высшей судебной инстанции, что неизбежно в условиях полисемии права.

В качестве способа обеспечения большей защиты нормативно обусловленных ожиданий, основанных на судебной практике, предлагается применение принципа добросовестности судей: в условиях равной обоснованности нескольких пониманий содержания нормативных положений в этой связи требуется предоставлять защиту именно той интерпретации, которой придерживался частный субъект. При этом данный подход рекомендуется применять только если ожидания налогоплательщика не являются неправомерными и основанными на явном злоупотреблении правом.

Установлено, что все *создаваемые государством* факторы, провоцирующие возникновение правовых ожиданий, можно классифицировать в зависимости от субъекта:

– **законодателя:** степень определенности нормы закона (или ее неопределенность, неясность);

– **правоприменителя:** письменные разъяснения, воспринятые или способные быть воспринятыми налогоплательщиком, устоявшаяся судебная или административная практика, предшествующее поведение налоговых органов в отношении конкретного налогоплательщика.

При этом законотворческие факторы в любом случае первичны, поскольку невозможно рассматривать правоприменительные факторы – толкование закона – без самих норм закона.

Указанные факторы в зависимости от их адресности подразделяются на:

– **адресованные неопределенному кругу лиц:** непосредственно правовое регулирование (положения законодательства), а также его интерпретация правоприменительными органами, включая письменные разъяснения законодательства, направленные компетентными органами по запросу третьего лица и опубликованные в открытых источниках и адресованные неопределенному кругу лиц, судебная практика на различных уровнях;

– **адресованные конкретному налогоплательщику:** письменные разъяснения, направленные налогоплательщику в ответ на его запрос о предоставлении информации, мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга, действия налогового органа в отношении конкретного налогоплательщика, отражающие оценку инспекцией законности его действий.

Таким образом, в российском налоговом законодательстве, практике КС РФ и арбитражных судов были выделены следующие **элементы правового механизма, обеспечивающего поддержание доверия налогоплательщиков к закону и действиям государства:**

1) **Нормативный:** в НК РФ предусмотрены специальные нормы, которые освобождают от налоговой ответственности и уплаты пеней в случае, если налогоплательщик следовал письменным разъяснениям финансовых органов по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, и это привело к нарушению им законодательства. Круг

субъектов, уполномоченных давать такие письменные разъяснения в контексте применения указанных положений НК РФ, толкуется расширительно и включает в себя не только государственные органы, но и финансовые органы муниципальных образований, и налоговые органы.

2) **Правоприменительный:** принцип добросовестного налогового администрирования, призванный оправдывать правовые ожидания налогоплательщиков, а именно недопустимость недобросовестного поведения налоговых органов, угрожающего правомерным и собственно законным ожиданиям частных лиц, а также запрет недобросовестных действий, формирующих и впоследствии опровергающих нормативно обусловленные ожидания налогоплательщиков.

- требование последовательности и единообразия ведомственных подходов;
- признание информационно-разъяснительных актов ФНС России как квазинормативных для целей оспаривания;
- недопустимость уклонения компетентных органов от дачи разъяснений и недопустимость формальных ответов;
- запрет противоречивого поведения налоговых органов и обязанность исполнять собственные решения;
- недопустимость недобросовестной реализации налоговыми органами их контрольных полномочий, включая обязанность налогового органа запрашивать документы при сомнениях в правильности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком;
- недопустимость возложения на налогоплательщика бремени негативных последствий процедурных ошибок, пренебрежения требованиями осмотрительности и разумности со стороны правоприменительных органов;
- требование учета законных интересов налогоплательщика, который в условиях отсутствия прямых норм, регулирующих его ситуацию, их неясности, отсутствия письменных разъяснений законодательства со стороны компетентных органов (или их уклонения от дачи разъяснений), руководствовался собственным пониманием правовых норм и действовал исходя из него.

В параграфе § 3.2. «Принцип поддержания доверия и принцип законности: распределение бремени негативных последствий при необоснованности ожиданий из-за ошибочных действий государства» автором заявлено, что ключевая проблема в сфере правомерных ожиданий налогоплательщиков связана с тем, кто должен нести риски последствий ошибочного или изменившегося толкования закона: государство (налоговые и финансовые органы, суды) или налогоплательщик. В этой связи предлагаются два альтернативных инструмента оценки обоснованности правомерных ожиданий: во-первых, два подхода – «регулирование–правоприменение» и «только правоприменение», разграничивающие объем проверки, который должен осуществлять налогоплательщик в зависимости от того, опирается ли он на общие (абстрактные) либо индивидуальные (адресованные ему лично) разъяснения и практику; во-вторых, обоснован «тест добросовестной разумности налогоплательщика», в рамках которого автором выделяется дифференцированный стандарт поведения для «простого», «обычного» и «сложного» уровней налогоплательщиков (физические лица и самозанятые граждане, субъекты малого и среднего предпринимательства и крупные профессиональные участники рынка) и задается последовательность действий по оценке регулирования и правоприменительной практики, от прохождения которой зависит объем судебной защиты их нормативно обусловленных ожиданий.

В целом в параграфе автором продемонстрировано, что, несмотря на признание КС РФ принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, российская практика его реализации остается фрагментарной и противоречивой: налоговые органы нередко игнорируют благоприятные для налогоплательщиков разъяснения Минфина и ФНС России, а суды фактически могут отдавать приоритет принципу законности, возлагая на налогоплательщика обязанность распознавать «очевидные» ошибки государства и тем самым сужая сферу защиты правомерных ожиданий.

Автором установлено, что особая острота конфликта проявляется именно там, где ожидания формируются на противоречащих закону разъяснениях, и подчеркивается, что в

условиях правовой неопределенности и неполноты регулирования справедливым является перераспределение части рисков ошибочного толкования в пользу добросовестного налогоплательщика. На этом фоне автором проводится сравнительно-правовой анализ зарубежных моделей (Великобритания, Бельгия, Нидерланды, Польша), показывающий различные способы соотнесения принципа законности и доктрины законных ожиданий: от жесткого приоритета закона и фактической непризнаваемости незаконных разъяснений до компромиссных механизмов адаптационных периодов и освобождения от налогов или пеней при изменении практики. На основе этого анализа предлагается дифференцировать оценку обоснованности нормативно обусловленных ожиданий по двум осям: во-первых, по адресности факторов формирования ожиданий (абстрактные письма и практика для неопределенного круга лиц против индивидуальных разъяснений и поведения органа в адрес конкретного налогоплательщика), во-вторых, по степени «профессиональности» последнего.

В рамках подхода «регулирование–правоприменение» в отношении общих (абстрактных, адресованных неопределенному кругу лиц) факторов автором обосновано требование предварительного анализа налогоплательщиком текста закона и релевантной правоприменительной практики: ожидания подлежат защите лишь при отсутствии явного противоречия разъяснений закону; этот подход ограничивает злоупотребления, связанные с попыткой извлечь выгоду из очевидной ошибки государства. Добросовестному и разумному налогоплательщику требуется с однозначностью ответить отрицательно на два вопроса:

– допускает ли текст нормы такое толкование, какое придает ей правоприменительная практика, или оно очевидно ошибочно и несмотря на то, что исходит от компетентных правоприменительных органов, вызывает у разумного налогоплательщика сомнения в своей адекватности и соответствии действующему регулированию;

– есть ли существенные основания полагать, что адресованное неопределенному кругу лиц разъяснение не относится к обстоятельствам налогоплательщика: насколько полно описана ситуация, анализируемая органом (и описана ли она вообще в тексте разъяснения), степень ее схожести с ситуацией налогоплательщика, насколько подробны и ясны разъяснения.

В рамках подхода «только правоприменение» индивидуальные разъяснения и конкретное поведение органа рассматриваются как своего рода «обещание» государства, и автором обосновано, что в таком случае риск неправильной интерпретации должен в гораздо большей степени нести сам орган, а от налогоплательщика требуется лишь добросовестное раскрытие фактов.

В качестве альтернативного алгоритма автором формулируется «тест добросовестной разумности налогоплательщика» как более сбалансированный и вместе с тем более сложный для применения инструмент: устанавливается, что физическим лицам, включая самозанятых граждан («простой» уровень) достаточно ссылаться на опубликованные или адресованные им разъяснения при отсутствии очевидного противоречия закону, для субъектов малого и среднего бизнеса («обычный» уровень) добавляется обязанность проверить основные направления административной и судебной практики, а для крупных профессиональных компаний («сложный» уровень) – требование выявлять явные противоречия закону и учитывать единообразие практики. При этом абстрактные факторы ожиданий предполагают большую долю риска на стороне налогоплательщика, а конкретные – на стороне государства. Автором продемонстрировано, что применение этого теста позволяет по-новому интерпретировать уже сложившуюся российскую практику, уточнить критерии «очевидности» ошибки и распределения рисков между государством и частным лицом и тем самым придать реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства более предсказуемый и последовательный характер.

При этом отмечается сохраняющаяся фрагментарность действующих механизмов, хотя и выявляются отдельные положительные сдвиги, связанные с оспариванием решений, принятых вопреки разъяснениям ФНС России, опубликованным для всеобщего сведения.

Краткое описание теста добросовестной разумности налогоплательщика изложено в **Таблице 1** (см. ниже).

<i>Абстрактные факторы (общие письма, общая практика)</i>			
<b>Уровень налогоплательщика</b>	<b>Этап 1. Оценка регулирования (обязателен для всех)</b>	<b>Этап 2. Оценка правоприменения (только «обычный» и «сложный»)</b>	<b>Стандарт добросовестной разумности и защита ожиданий</b>
«Простой» (физические лица, включая самозанятых)	Минимум: ориентируется на опубликованное разъяснение / общую практику; не обязан проводить сложный юридический анализ. Ожидания защищаются, если нет <b>очевидного для «среднего» человека</b> противоречия закону.	<b>Обычно не требуется.</b> Этап 2 включается только если доказано, что налогоплательщику было явно известно о существовании альтернативной практики (тогда ожидается хотя бы базовая попытка разобраться или обратиться за советом).	Если есть опубликованное благоприятное разъяснение или устойчивая положительная практика и <b>нет очевидного, явного конфликта с законом</b> , ожидания физлица считаются правомерными и подлежат защите даже при последующем развороте практики.
«Обычный» (индивидуальные предприниматели, субъекты малого и среднего предпринимательства)	Должен <b>прочитать норму</b> , сопоставить её с разъяснением/практикой и убедиться, что нет <b>явного противоречия</b> буквальному смыслу закона.	Обязан оценить <b>устойчивость и превалярование</b> подхода: проверяет, что выбранное толкование: (1) доминирует в практике, (2) иные подходы не столь распространены, обоснованы и актуальны.	Ожидания защищаются, если налогоплательщик проявил «разумную осторожность»: проверил закон и убедился, что именно этот подход <b>преобладает</b> в административной/судебной практике. Риск «ставки на явно маргинальный подход» лежит на нём.
«Сложный» (крупные профессиональные компании)	Обязан провести <b>полноценный анализ нормы</b> (буквальный, системный, телеологический) и сопоставить его с разъяснениями; очевидно ошибочное толкование (как в делах «брутто/нетто») он должен распознать.	Обязан проверить, что практика <b>фактически единообразна</b> : и суды, и органы системно придерживаются выбранного толкования, и нет сопоставимых альтернативных подходов (кроме редких казусов).	Ожидания защищаются только при опоре на <b>ясно сложившуюся и единообразную</b> практику, не противоречащую закону. Попытка извлечь выгоду из очевидной ошибки органа не защищается и трактуется как недобросовестность.
<i>Конкретные факторы (индивидуальные письма, поведение органа в отношении конкретного налогоплательщика)</i>			
<b>Уровень налогоплательщика</b>	<b>Этап 1. Оценка регулирования</b>	<b>Этап 2. Оценка правоприменения</b>	<b>Стандарт добросовестной разумности и защита ожиданий</b>
«Простой» (физические лица, включая самозанятых)	<b>По сути, не обязан анализировать закон.</b> Достаточно того, что он добросовестно раскрыл факты и получил индивидуальное разъяснение / принял к сведению поведение органа.	<b>Не требуется.</b>	Конкретные разъяснения и поведение органа рассматриваются как «обещание», на которое физическое лицо вправе полагаться. Риск ошибки почти полностью на государстве: даже если разъяснение окажется незаконным, ожидания защищаются.

<p>«Обычный» (индивидуальные предприниматели, субъекты малого и среднего предпринимательства)</p>	<p>Должен хотя бы проверить, что индивидуальное разъяснение <b>не явно противоречит</b> буквальному смыслу нормы. Если норма допускает такое толкование – он вправе полагаться на письмо.</p>	<p>Обычно не требуется: дополнительные проверки практики не являются обязательным элементом добросовестности.</p>	<p>Если буквальный текст закона позволяет такое толкование, ожидания защищаются, даже если позже подход органов или судов поменяется: риск неверной оценки законодательства несут органы.</p>
<p>«Сложный» (крупные компании)</p>	<p>Анализирует, допускает ли закон такое толкование; если оно вызывает сомнения – не может бездумно полагаться на разъяснение.</p>	<p>Дополнительно проверяет, что индивидуальное разъяснение <b>соответствует преобладающей практике</b> (нет сопоставимо распространённого противоположного подхода).</p>	<p>Ожидания защищаются, если компания не закрыла глаза на очевидный конфликт индивидуального разъяснения с законом/практикой. Если противоречие было очевидно профессионалу, риск ложится на налогоплательщика.</p>

*Таблица 1. Тест добросовестной разумности налогоплательщика*

В заключении подводятся итоги проведенного исследования, констатируется выполнение поставленных задач и достижение цели диссертационного исследования. Отмечается, что полученные результаты могут быть использованы в дальнейших научных разработках и правотворческой деятельности по совершенствованию налогового законодательства.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:**

### **1. Научные статьи, опубликованные в научных журналах из списка РУДН и ВАК:**

1. *Хохлова А.Д.* Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям властей в контексте налогового администрирования // *Право и политика.* 2025. № 4. С. 71-87. DOI: 10.7256/2454-0706.2025.4.74272 EDN: NXZCAZ.
2. *Хохлова А.Д.* Защита правомерных (законных) ожиданий как ключевой аспект принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства: зарубежные и российский подходы // *Юридические исследования.* 2025. № 4. С. 78-92. DOI: 10.25136/2409-7136.2025.4.74320 EDN: IUJKBQ.
3. *Хохлова А.Д.* Доктрина и практика в поисках определенности налогового законодательства: идем ли мы к цели или от нее? // *Право и политика.* 2025. № 7. С. 1-25. DOI: 10.7256/2454-0706.2025.7.74901 EDN: FGJGSM.
4. *Хохлова А.Д.* Стабильность и разумная предсказуемость налогового законодательства в России: правовые механизмы и проблемы обеспечения // *Налоги и налогообложение.* 2025. № 5. С. 1-18. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75938 EDN: WDEKJC.

### **2. Тезисы, опубликованные в материалах научных конференций:**

1. *Хохлова А.Д.* Рецепция международных принципов налогообложения в России в контексте примата национальных интересов // *Глобализация и публичное право. материалы Международной научно-практической конференции.* Российский университет дружбы народов. Москва, 2020. С. 207-215.
2. *Хохлова А.Д.* Способы противодействия получению необоснованной налоговой выгоды в США и России: оценка эффективности // *Глобализация и публичное право. материалы Международной научно-практической конференции.* Российский университет дружбы народов. 2019. С. 233-240.
3. *Хохлова А.Д.* Стабилизационные оговорки как инструмент налоговой стабильности и предсказуемости: российская практика и вызовы международной интеграции // *Актуальные проблемы науки и образования в условиях современных вызовов. Сборник материалов XLIII Международной научно-практической конференции.* ООО «Издательство Академическая среда». Москва. 2025. С. 51-63. DOI: 10.62994/7168.2025.67.30.003.

**Хохлова Алина Дмитриевна**  
**(Российская Федерация)**  
**КОНСТИТУЦИОННЫЙ ПРИНЦИП ПОДДЕРЖАНИЯ ДОВЕРИЯ К ЗАКОНУ И**  
**ДЕЙСТВИЯМ ГОСУДАРСТВА В КОНТЕКСТЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ**

Диссертационное исследование посвящено конституционному принципу поддержания доверия к закону и действиям государства и его реализации в контексте исполнения налоговой обязанности. В работе изучается налогово-правовой потенциал данного принципа как механизма защиты ожиданий налогоплательщиков, формируемых правотворческими и правоприменительными действиями публичной власти.

На основе сравнительно-правового анализа зарубежных прототипов исследуемого принципа (доктрины законных ожиданий, охраны доверия, правовой безопасности) и обобщения позиций Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и других судов Российской Федерации определено содержание, объем и позиционирование рассматриваемого принципа.

Обосновано значение правовой определенности налогового регулирования как основы доверия граждан к налоговому закону, определены основные факторы неопределенности актов законодательства о налогах и сборах, подрывающие доверие налогоплательщиков к тексту закона. Установлены основные правовые механизмы обеспечения разумной стабильности и предсказуемости налогового регулирования как условия доверия граждан к налоговому закону и недостатки их функционирования, препятствующие реализации принципа поддержания доверия граждан к закону.

Систематизированы юридически уважительные основания формирования правовых ожиданий в налоговых отношениях и предложена их классификация. Выявлены проявления недобросовестного налогового администрирования, подрывающие доверие (уклонение от разъяснений, формальные и противоречивые ответы, изменение позиции без учета ранее созданных ожиданий и др.), а также ограничительные критерии судебной защиты ожиданий. Показано, что нормативизация последствий ошибочных разъяснений носит фрагментарный характер и на данном этапе не формирует стандартизированных гарантий защиты доверия. В целях повышения определенности судебной оценки обоснованности правовых ожиданий и более справедливого распределения бремени негативных последствий, возникающих вследствие формирования необоснованных ожиданий налогоплательщиков в результате ошибочных действий правоприменительных органов, предложены алгоритмы установления сформированности правовых ожиданий в зависимости от степени конкретности факторов, их формирующих, и степени профессиональности налогоплательщика как участника экономических отношений.

**Khokhlova Alina Dmitrievna  
(Russian Federation)**

**THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF MAINTAINING PUBLIC TRUST IN THE LAW  
AND IN STATE CONDUCT IN THE CONTEXT OF TAX OBLIGATIONS**

The PhD thesis is devoted to the constitutional principle of maintaining citizens' trust in the law and in the actions of the state, and to its implementation in the context of compliance with tax obligations. The study examines the tax-law potential of this principle as a mechanism for protecting taxpayers' expectations shaped by the law-making and law-enforcement activities of public authorities.

On the basis of a comparative legal analysis of foreign doctrinal prototypes of the principle under consideration (the doctrine of legitimate expectations, the protection of trust, and legal certainty), as well as a generalization of the approaches developed in the case law of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation, and other Russian courts, the dissertation defines the content, scope, and doctrinal positioning of this principle.

The dissertation substantiates the significance of legal certainty of tax regulation as the foundation of citizens' trust in tax legislation and identifies the principal sources of uncertainty in tax and fee legislation that undermine taxpayers' trust in the statutory text. It further determines the key legal mechanisms aimed at ensuring reasonable stability and foreseeability of tax regulation as a prerequisite for citizens' trust in tax legislation, and highlights deficiencies in their operation that hinder the effective implementation of the constitutional principle of maintaining trust in the law.

The study systematizes legally justified grounds for the formation of legitimate expectations in tax relations and proposes their classification. It identifies manifestations of bad-faith tax administration that erode trust (including the evasion of providing clarifications, formalistic and inconsistent responses, and changes in position without due regard to previously created expectations, among others), as well as restrictive criteria applied by courts when granting judicial protection to such expectations. The dissertation demonstrates that the statutory regulation of the legal consequences of erroneous official clarifications is fragmented and, at this stage, does not provide standardized guarantees for the protection of trust. In order to enhance the predictability of judicial assessment of the legitimacy of taxpayers' expectations and to ensure a fairer allocation of the burden of adverse consequences arising where taxpayers' expectations are rendered unfounded due to erroneous acts of enforcement authorities, the dissertation proposes a set of analytical algorithms for determining whether legitimate expectations have been duly formed, taking into account both the degree of specificity of the factors giving rise to such expectations and the taxpayer's level of professional expertise as a participant in economic relations.