

В диссертационный совет ПДС 0900.008
Федерального государственного
автономного образовательного
учреждения высшего образования
«Российский университет дружбы народов
имени Патриса Лумумбы»
(117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая,
д. 6)

ОТЗЫВ

официального оппонента на диссертацию

Хохловой Алины Дмитриевны

на тему:

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

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

Диссертация А.Д. Хохловой представляет собой самостоятельное и целостное исследование, посвященное конституционно значимой и одновременно сложной в доктринальном и практическом отношении проблематике – содержанию, месту и механизмам реализации принципа поддержания доверия к закону и действиям государства применительно к сфере исполнения налоговой обязанности. Уже сама постановка темы заслуживает положительной оценки, поскольку выводит обсуждение вопросов налогообложения за пределы узкофискального подхода и помещает их в более широкий контекст конституционного правопорядка, правовой определенности, добросовестности публичной администрации и судебной защиты частных лиц. Вместе с тем достоинством работы является и то, что налоговая обязанность рассматривается автором не как абстрактная конституционная повинность, а как сложное публично-правовое явление, реализуемое через механизмы налогового

администрирования, контроля, официальных разъяснений и судебной защиты. Структура диссертации логична: от концептуальных основ интерпретации исследуемого принципа автор последовательно переходит к его проявлению в налоговом правотворчестве, а затем – к анализу правоприменительной практики по налоговым спорам и последствиям изменения подходов публичной власти.

Актуальность темы. Актуальность темы диссертационного исследования не вызывает сомнений. Автор убедительно показывает, что доверие к власти выступает не только политико-социальной, но и собственно правовой категорией, непосредственно связанной с легитимностью публичной власти, устойчивостью правопорядка и исполнимостью публичных обязанностей. В работе справедливо подчеркнуто, что после конституционной реформы 2020 г. взаимное доверие государства и общества приобрело в российском конституционном порядке статус конституционно значимой ценности, а потому исследование механизмов его поддержания в конкретных сферах правового регулирования имеет не частное, а общетеоретическое и государственно-правовое значение. С позиций финансово-правовой науки принципиально важно и то, что доверие в работе рассматривается применительно к юридическому механизму исполнения налоговой обязанности: это позволяет оценивать эффективность налогообложения не только по критерию собираемости публичных доходов, но и по состоятельности правового механизма, в которой требования налогового закона трансформируются в реальные правоотношения между налогоплательщиком и налоговым органом.

Соискатель обоснованно исходит из того, что налогообложение является областью, в которой дефицит доверия проявляется особенно чувствительно: частые изменения законодательства, противоречивость его

толкования, расширение дискреции правоприменителя, ускоренная цифровизация налогового администрирования, а также отсутствие единых и понятных критериев защиты ожиданий налогоплательщика способны подрывать предсказуемость поведения государства и тем самым негативно влиять на налоговую дисциплину, налоговую культуру и эффективность комплаенса. Заслуживает поддержки заложенный в работе подход, согласно которому налогообложение не сводится лишь к властному изъятию денежных средств, а представляет собой особый правовой режим, в котором финансово-правовые, административно-правовые и в известной мере частноправовые и конституционно-правовые элементы образуют единый механизм исполнения налоговой обязанности.

При дефектах этого механизма подрывается не только доверие к отдельным решениям налоговых органов, но и устойчивость самого режима налогообложения как формы публичного управления. В этом плане диссертация отвечает на вполне современный запрос практики, связанный с поиском юридических механизмов согласования фискальных интересов государства и охраны доверия частных субъектов в целях обеспечения устойчивости и легитимности правового режима налогообложения.

Следует также отметить, что автор рассматривает проблему в междисциплинарном измерении, на пересечении конституционного и налогового права, и именно этот ракурс позволяет избежать излишней отраслевой замкнутости исследования. В диссертации показано, что без интегративного подхода невозможно ни корректно определить содержание принципа поддержания доверия, ни выявить реальные инструменты его реализации в налоговых правоотношениях. В этом отношении данное исследование созвучно современным представлениям о необходимости гармонизации публичного и частного начала в праве и убедительно показывает, что налоговое право не может быть описано исключительно

через категорию властного императива без учета юридически значимых ожиданий обязанного лица и качества административных процедур. Такой подход усиливает актуальность работы и придает ей методологическую зрелость.

Достоверность и новизна результатов диссертации. Достоверность полученных результатов обеспечивается как глубоко продуманной выстроенной методологией, так и внушительной источниковой базой. Автор опирается на нормативные правовые акты, практику Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, арбитражных судов, на зарубежные подходы к доктрине законных ожиданий, а также на широкий массив отечественных и иностранных научных источников.

Существенным достоинством диссертации является то, что эмпирический материал не приведен формально, а действительно вовлечен в аргументацию: он служит основанием для доктринальных выводов и прикладных предложений. Выводы автора проверяются не только на конституционно-судебном материале, но и на данных арбитражной налоговой практики, официальных разъяснений финансовых и налоговых органов, а также на специальных доктринальных разработках по проблемам налогового обязательства, налогового контроля и добросовестного налогового администрирования.

Научная новизна диссертации обусловлена, прежде всего, тем, что в ней исследуемый принцип рассматривается не как риторическая или декларативная формула, а как самостоятельное конституционно-правовое начало, обладающее собственным регулятивным потенциалом в налоговой сфере. Автор не ограничивается общими рассуждениями о правовой определенности и стабильности законодательства, а предпринимает попытку раскрыть, каким образом доверие к закону и действиям

государства конкретизируется в налоговом правотворчестве и правоприменении, какие формы принимают правомерные ожидания налогоплательщика и какие юридические последствия должны наступать при их нарушении. Новизна исследования видится и в том, что принцип поддержания доверия фактически выводится автором на уровень конкретной налогово-правовой конструкции: показывается, как он проявляется на стадии формирования налоговой обязанности, конкретизации элементов налогообложения, в сфере официальных разъяснений и при изменении судебных подходов к разрешению налоговых споров.

В работе предпринята успешная попытка комплексного исследования концепции добросовестности налогового администрирования через призму исследуемого конституционного принципа, с систематизацией судебных актов, выявляющих проявления недобросовестного поведения налоговых органов. Именно эта часть работы, как представляется, придает диссертации научную ценность и демонстрирует способность автора предложить не просто обзор проблемы, а новое направление ее концептуализации. Особенно ценно, что добросовестное налоговое администрирование рассматривается не отвлеченно, а как динамическая стадия налогового правоотношения, в рамках которой именно действия публичной администрации либо подтверждают, либо разрушают доверие налогоплательщика к правовой системе.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации. Научные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, являются в целом обоснованными. Их обоснованность обеспечивается, во-первых, последовательной логикой исследования, во-вторых, корректным соотношением абстрактных теоретических конструкций с конкретными

тенденциями судебной практики, в-третьих, стремлением автора выявить не только положительные, но и дисфункциональные аспекты реализации исследуемого принципа. Работа не сводится к констатации существования правомерных ожиданий и не ограничивается указанием на необходимость защиты доверия; напротив, в ней прослеживается стремление выявить структуру самих ожиданий, основания их возникновения и пределы их охраны в условиях действия принципа законности и приоритета публичного интереса, что вносит значительный вклад в развитие конституционно-правовой доктрины.

Обоснованность выводов усиливается также тем, что автор последовательно связывает исследуемый принцип с реальными юридическими конструкциями налогового права – определенностью элементов налогообложения, официальными разъяснениями, поведением налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля, изменением судебного толкования и последствиями такого изменения для обязанного лица.

Заслуживает положительной оценки то обстоятельство, что автор не абсолютизирует принцип поддержания доверия и не противопоставляет его иным началам публичного права. Напротив, в диссертации показывается, что защита доверия и правомерных ожиданий требует постоянного соотнесения с принципом законности, с пределами административной дискреции, с требованиями разумности и профессионализма налогоплательщика, а также с особо значимым публичным интересом. Такой подход свидетельствует о научной зрелости автора и исключает одностороннее восприятие заявленной проблемы.

Ценность для науки и практики результатов работы. Научная ценность диссертации определяется тем, что она вносит вклад в развитие современной доктрины конституционных принципов, в особенности в

части их действия в отраслевых публично-правовых режимах. Работа демонстрирует, что конституционный принцип поддержания доверия может быть исследован не только в общетеоретическом ключе, но и как работающий инструмент отраслевого правового регулирования. Такой вывод представляется значимым и для науки конституционного права, и для науки налогового права, поскольку способствует преодолению их традиционной изолированности.

Практическая ценность работы связана с предложенными механизмами смягчения негативных последствий нарушения принципа поддержания доверия в налоговых отношениях. Наиболее значимым прикладным результатом представляется разработанный автором алгоритм действий налогоплательщика – «тест добросовестной разумности», позволяющий дифференцировать случаи, когда риск ошибочного толкования нормативных положений должен нести публичный субъект, и случаи, когда этот риск обоснованно возлагается на налогоплательщика. Эти результаты могут представлять интерес для судов, налоговых органов, законодателя, а также для субъектов предпринимательской деятельности, выстраивающих модель поведения в условиях правовой неопределенности.

Нельзя не отметить и качественную проработку практических аспектов добросовестного налогового администрирования. Автор раскрывает, что данное начало проявляется не только в запрете очевидных злоупотреблений со стороны налогового органа, но и в требовании последовательности, непротиворечивости, разумности, единообразия правоприменительных подходов. Благодаря этому выводы работы воспринимаются не как умозрительные построения, а как результат анализа реально существующих проблем российской налоговой практики.

Материалы диссертации обладают и учебно-методическим потенциалом. Работа может использоваться при преподавании

конституционного, налогового и административного права, а также специальных курсов, посвященных правовой определенности, добросовестности публичной администрации, судебной защите частных субъектов и теории публично-правовых принципов. Вполне оправданным представляется использование результатов исследования и в учебных курсах по финансовому праву, посвященных налоговой обязанности, налоговому контролю, цифровизации налогового администрирования и соотношению публичного и частного начала в регулировании имущественных отношений.

Подтверждение опубликования основных результатов диссертации в научной печати. Основные результаты диссертационного исследования нашли отражение в научной печати и прошли апробацию. В автореферате указаны публикации автора по теме исследования, включая статьи и материалы научных конференций; в частности, приведены работы, посвященные противодействию необоснованной налоговой выгоде, стабилизационным оговоркам как инструменту налоговой стабильности и иным вопросам, непосредственно связанным с темой диссертации. Это позволяет сделать вывод о достаточной степени предварительной научной апробации полученных результатов.

Соответствие содержания автореферата основным положениям диссертации. Содержание автореферата соответствует основным положениям диссертации. Автореферат корректно отражает объект, предмет, цель и задачи исследования, раскрывает актуальность темы, характеризует научную новизну и значимость работы, воспроизводит положения, выносимые на защиту, и в сжатой форме передает основную логику исследования. Существенных расхождений между диссертацией и авторефератом, способных поставить под сомнение полноту отражения результатов исследования, не усматривается.

Замечания по работе. В целом рецензируемая работа отвечает своему предназначению, но наряду с вышеперечисленными достоинствами, не лишена отдельных дискуссионных моментов, требующих своего дополнительного пояснения.

1. При всей безусловной содержательной ценности работы представляется, что соискателю можно было бы более жестко и рельефно развести исследуемый конституционный принцип с близкими по содержанию категориями – правовой определенностью, стабильностью регулирования, предсказуемостью, добросовестностью налогового администрирования. Автор показывает их связь весьма убедительно, однако местами именно высокая степень взаимопроникновения указанных категорий несколько затрудняет проведение четкой границы между собственно принципом поддержания доверия и его функциональными проявлениями в налоговом праве. Например, в связи с появлением института Единого налогового счета (ст. 11.3 НК РФ). Для дальнейшего развития авторской концепции такая дополнительная догматическая дифференциация представляется желательной. Сказанное относится и к соотношению конституционно-правовой категории налоговой обязанности с конструкцией налогового обязательства: в ряде фрагментов исследования эти понятия сближаются весьма продуктивно, однако их специальное разграничение могло бы еще более усилить финансово-правовую точность выводов диссертанта.

2. Сравнительно-правовой материал, использованный в работе, заслуживает положительной оценки по объему и качеству. Вместе с тем в ряде случаев хотелось бы видеть более детальное разграничение между теми элементами зарубежной доктрины законных ожиданий, которые могут быть органично восприняты российским публичным правом, и теми, которые обусловлены спецификой правовых систем общего права либо

наднациональных юрисдикций. Иначе говоря, вопрос о пределах «трансплантации» иностранных правовых конструкций в отечественный правопорядок мог бы получить в работе более развернутое и критическое освещение.

3. В работе полезно было бы развернуто и системно определить юридические последствия нарушения правомерных ожиданий налогоплательщика с учетом предложенной дифференциации случаев, когда риск ошибочного толкования нормативных положений должен нести публичный субъект, и случаев, когда этот риск обоснованно возлагается на налогоплательщика. Будут ли правовые последствия нарушения принципа поддержания доверия к закону и действиям государства различаться в зависимости от того, кто несет на себе соответствующий риск? Кроме того, на фоне интенсивной цифровизации налогового контроля заслуживало бы более специального рассмотрения влияние внепроверочных цифровых инструментов, систем риск-категорирования, налогового мониторинга и мотивированных мнений налоговых органов на формирование охраняемых ожиданий налогоплательщика.

Высказанные замечания носят во многом дискуссионный характер, не затрагивают основного содержания исследования и не снижают его общей высокой оценки.

Заключение. Диссертационное исследование Хохловой Алины Дмитриевны является законченной научно-квалификационной работой, в которой содержится новое решение научной задачи теоретического обоснования и раскрытия механизмов действия конституционного принципа поддержания доверия к закону и действиям государства в сфере исполнения налоговой обязанности, включая определение оснований формирования, пределов защиты и способов юридической охраны правомерных ожиданий налогоплательщиков, имеющей важное значение

для развития конституционно-правовой и налогово-правовой доктрины, совершенствования судебной и административной практики в сфере налогообложения, повышения уровня правовой определенности и предсказуемости государственного поведения, а также для формирования более справедливой модели соотношения публичного фискального интереса и охраны доверия частных лиц к государству. Именно в налоговой сфере устойчивость правопорядка во многом зависит от уверенности налогоплательщика в последовательности, непротиворечивости и добросовестности действий публичной власти.

Работа соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, согласно п. 2.2 раздела II (кандидатская) Положения о присуждении ученых степеней в федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», утвержденного ученым советом РУДН (протокол № УС-1 от 22.01.2024 г.), а её автор, Хохлова Алина Дмитриевна, несомненно заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки.

Официальный оппонент:

доктор юридических наук (12.00.02 – государственное право и управление; советское строительство; административное право, финансовое право), профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса федерального государственного

бюджетного учреждения науки Институт
государства и права Российской академии
наук (ИГП РАН)


подпись

/ Запольский Сергей Васильевич

ФИО

« 15 » мая 2026 г.

Подпись С.В. Запольского удостоверяю.

ФИО

М.п.

Сведения об организации:

почтовый адрес: 119019, г. Москва, ул. Знаменка, д. 10

телефон: + 7 (495) 691-33-81

e-mail: igpran@igpran.ru

