

Научная статья

<https://doi.org/10.24412/2220-2404-2026-4-27>

УДК 342.743



Attribution

cc by

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ ПУБЛИЧНОЙ ВЛАСТИ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Непомнящий П.А.

Саратовская государственная юридическая академия

Аннотация. В статье представлен комплексный теоретико-правовой анализ категории «налоговая добросовестность» применительно к деятельности органов публичной власти. Целью исследования является обоснование концепции симметричного действия принципа налоговой добросовестности, согласно которому возложение обязанности правомерного поведения на налогоплательщика требует встречного ограничения административного усмотрения налоговых органов. Объектом исследования выступают властные полномочия участников налогового регулирования и администрирования, предметом – их добросовестное осуществление в условиях применения оценочных категорий и цифровизации налогового контроля. На основе исследования разрешительного типа правового регулирования, конституционных основ взаимной ответственности государства и личности, а также системных проблем современного налогового администрирования выявлены типичные формы недобросовестного поведения публичных субъектов налоговых правоотношений, включая процессуальный обход специальных процедур, противоречивое разъяснительное поведение и нестабильное нормотворчество. Сформулирована модель добросовестного налогового регулирования и администрирования, основанная на критериях соразмерности, правовой определенности и защиты правомерных ожиданий налогоплательщика.

Ключевые слова: принцип добросовестности, налоговая добросовестность, налоговое администрирование, административное усмотрение, злоупотребление правом, правомерные ожидания, процессуальный обход, налоговый контроль.

Финансирование: инициативная работа.

Original article

GOOD FAITH OF PUBLIC AUTHORITIES IN TAX RELATIONS

Pavel A. Nepomnyashchy

Saratov State Law Academy

Abstract. The article presents a comprehensive theoretical and legal analysis of the category of tax integrity in relation to the activities of public authorities. The purpose of the study is to substantiate the concept of the symmetrical operation of the principle of tax integrity, according to which the imposition of the duty of lawful conduct on the taxpayer requires a counter limitation of the administrative discretion of the tax authorities. The object is the authority of participants in tax regulation and administration; the subject is their conscientious implementation in the context of the application of assessment categories and digitalization of tax control. Based on the study of the permissive type of legal regulation, the constitutional foundations of the mutual responsibility of the state and the individual, as well as the systemic problems of modern tax administration, typical forms of unfair behavior of public subjects of tax relations, including procedural circumvention of special procedures, contradictory explanatory behavior and unstable rulemaking, have been identified. A model of fair tax regulation and administration based on the criteria of proportionality, legal certainty and protection of legitimate expectations of the taxpayer is formulated.

Keywords: the principle of good faith, tax integrity, tax administration, administrative discretion, abuse of law, legitimate expectations, procedural circumvention, tax control.

Funding: Independent work.

Введение.

Современная наука финансового права находится в процессе поиска оптимального баланса между фискальными интересами государства и конституционными гарантиями свободы экономической деятельности.

Деятельность органов публичной власти в налоговых правоотношениях подчинена разрешительному типу правового регулирования, при котором властному субъекту дозволено осуществлять исключительно те действия, которые прямо предусмотрены и регламентированы правовой нормой [1, с. 299].

Внедрение в систему Налогового кодекса Российской Федерации широкого спектра оценочных категорий, в первую очередь, посредством конструирования механизма статьи 54.1 НК РФ, сформировало определенную регуляторную асимметрию.

Бремя доказывания коммерческой осмотрительности и экономической обоснованности хозяйственных операций возлагается на налогоплательщика, что создает предпосылки для избыточной реализации дискреционных полномочий налоговыми органами.

Категория «налоговая добросовестность» в финансовом праве не конструирует новые, не предусмотренные законом полномочия для органов публичной власти, а его функция сводится к ограничению административного усмотрения при реализации представленных прав.

В связи с этим, актуальность настоящего исследования обусловлена теоретической и практической потребностью в обосновании концепции добросовестности публичной власти как императивного предела властного усмотрения в налоговых правоотношениях.

Обсуждение.

Требование добросовестного поведения органов публичной власти в налоговых правоотношениях вытекает из конституционных начал правового государства, взаимной ответственности государства и личности, а также из запрета произвольного осуществления публичных полномочий.

Раскрывая генезис данной концепции, Н.В. Витрук обращается к идее И. Канта о том, что «гражданин должен обладать той же возможностью принуждения властвующих к исполнению закона, которой обладает властвующий по отношению к гражданину» [2, с. 37]. Тем самым, требование правомерного поведения, предъявляемое к налогоплательщику порождает соответствующую обязанность для органов публичной власти.

Игнорирование указанного симметричного ограничения способно привести к дестабилизации правопорядка.

Историко-правовой анализ демонстрирует последствия политизации оценочных категорий.

Исследуя германскую правовую доктрину, Х.-П. Хаферкамп приводит предостережение Ю.В. Хедеманна: Если «фактор гибкости» (присущий оценочным нормам) сливается с «фактором власти», неизбежно «возникает Византия и следует упадок», то есть формируется правопорядок, основанный на административном произволе [3, с. 150].

Тем самым, добросовестность, утратившая ограничительную функцию, трансформируется в инструмент расширения властных полномочий.

Как отмечает Д.М. Щекин, первый и самый существенный признак злоупотребления публичным правом – это «формальное соответствие действий закону» [4, с. 24]. В доктрине выделяется такое проявление отступления от законной цели, как «полицейская шикана», при которой «права налогового органа реализуются исключительно во вред налогоплательщику и никакой иной цели налоговый орган не преследует» [4, с. 26]. Наряду с этим, злоупотребление правом возникает и тогда, когда властные полномочия реализуются «с явной несоразмерностью фактической ситуации» [4, с. 27].

В подобных случаях наблюдается регрессия от правового принуждения к государственному воздействию, лишенному правового содержания.

Самостоятельной формой проявления административного усмотрения, требующей критической оценки, выступает процессуальный обход устоявшихся правовых институтов. Исследователи указывают на частое применение механизма, при котором налоговые органы избегают судебной процедуры изменения юридической квалификации сделок или признания их недействительными, достигая аналогичного эффекта констатацией отсутствия деловой цели во внесудебном порядке [5, с. 71].

Данный феномен порождает инверсию классической модели применения права. Правоприменитель осуществляет обход специального налогового регулирования, подменяя системное толкование норм (например, правил контроля за ценообразованием) ссылкой на общую доктрину необоснованной налоговой выгоды [6, с. 50].

Следовательно, публичный субъект игнорирует регламентированные законодателем правовые механизмы.

Издание противоречивых ведомственных разъяснений, а также уклонение уполномоченных органов от толкования сложных вопросов налогообложения образует конструкцию «*venire contra factum proprium*» (действие вопреки собственному предшествующему поведению), при которой риск правовой квалификации остается на налогоплательщике [7, с. 151]. Примером служит проблема правового режима освобождения от налога на добавленную стоимость научно-исследовательских работ, так как финансовые органы рекомендуют обращаться за толкованием терминологии в отраслевые министерства, чьи акты не имеют статуса официальных разъяснений законодательства о налогах и сборах [8, с. 276].

Как отмечают О.А. Ногина и С.В. Овсянников, проявлением принципа добросовестности в налоговых правоотношениях выступает «требование защиты не любых, а только правомерных ожиданий налогоплательщика» [9, с. 94]. Если публичный орган своим предшествующим поведением сформировал у лица уверенность в правомерности хозяйственной модели его деятельности и заключаемых сделок, то «налогоплательщик вправе полагать, что его действия законны, а получаемая им налоговая выгода обоснованна» [9, с. 97].

В более широком смысле, добросовестность публичной власти в налоговых правоотношениях неразрывно связана с принципом поддержания доверия к закону и действиям государства. Налогоплательщик, выстраивая хозяйственную модель и долгосрочную стратегию, ориентируется не только на буквальное содержание норм, но и на устойчивость сложившейся правоприменительной практики, разъяснений уполномоченных органов, подходов к оценке деловой цели и экономического содержания операций.

Резкая смена позиции публичных субъектов без предоставления разумного переходного периода, недостаточная мотивированность отказа от ранее заявленных разъяснений либо выборочно-ретроспективное

применение новых подходов фактически разрушает правомерные ожидания и ставит частное лицо в положение неопределенности. В таких ситуациях именно принцип налоговой добросовестности публичной власти должен служить критерием допустимости изменений, поскольку корректировка правоприменительной практики и нормативных установлений допустима лишь при условии заблаговременного и мотивированного уведомления налогоплательщиков и недопустимости ретроспективного ухудшения их положения.

Внедрение цифровых технологий также требует доктринального осмысления сквозь призму добросовестности. Эволюция контрольной среды и переход к гибкому налоговому администрированию предполагают развитие модели партнерского взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, при котором соблюдение правовых норм основывается на сотрудничестве и транспарентности [10, с. 83]. Применение автоматизированных комплексов должно сопровождаться процессуальными гарантиями, исключающими объективное вменение правонарушения исключительно на основе алгоритмических индикаторов без исследования первичной документации и реального экономического содержания операций.

Недобросовестность может проявляться и на стадии истребования документов у налогоплательщика. С.И. Шептунов связывает обоснованность такого требования с наличием юридической и фактической связи между истребуемыми документами и налогообложением конкретного налогоплательщика за определенный период [11, с. 49].

Требования, не отвечающие этому критерию, могут быть признаны не соответствующими законодательству о налогах и сборах.

Проблема добросовестности налоговых органов проявляется на стадии, предшествующей назначению выездной налоговой проверки.

А.Ю. Егоров указывает на отсутствие в действующем законодательстве легального определения предпроверочного анализа и его строгой регламентации [12, с. 450]. Вследствие этого, сбор сведений о налогоплательщике и оценка его рисков нередко осуществляются вне рамок установленного правового режима. Между тем, добросовестное государство не вправе использовать пробелы в регулировании для проведения скрытых контрольных мероприятий, не обеспечивающих налогоплательщику надлежащих гарантий защиты.

Значение налоговой добросовестности публичной власти проявляется также в сфере судебного контроля за решениями налоговых органов.

При отсутствии прямого нормативного определения критериев добросовестности суды нередко восполняют пробелы через обращение к конституционным принципам правовой определенности, недопустимости произвола и поддержания доверия к закону и действиям государства. В этом контексте, налоговая

добросовестность публичной власти может рассматриваться как обобщающий стандарт, позволяющий оценивать не только формальное соответствие судебного акта требованиям законодательства о налогах и сборах, но и его соразмерность, предсказуемость для налогоплательщика и согласованность с ранее сформированной правовой позицией органов публичной власти.

Для углубления данного подхода требуется систематизация судебной практики и выработка доктринальных критериев, позволяющих отграничить допустимое усмотрение суда от превышения его пределов.

Угрозу добросовестности публичной власти создает и нестабильность налогового регулирования.

А.Д. Хохлова отмечает, что частые и непоследовательные изменения законодательства о налогах и сборах при отсутствии достаточных переходных механизмов подрывают уверенность налогоплательщиков в устойчивости правового режима и затрудняют долгосрочное планирование. Исследователь также обращает внимание на практику принятия «уточняющих» поправок, которые формально не вводят новых обязанностей, но фактически способны ретроспективно ухудшать положение плательщиков [13, с. 6].

Добросовестная власть не должна использовать такие приемы в обход конституционного запрета на обратную силу законов, ухудшающих положение частных субъектов налоговых правоотношений.

Результаты.

В ходе исследования теоретически обоснована концепция симметричного действия категории налоговой добросовестности. Установлено, что расширение дискреционных полномочий налоговых органов посредством использования оценочных категорий требует соразмерного ограничения усмотрения публичных субъектов.

Требование добросовестного поведения не может адресоваться исключительно налогоплательщику. Добросовестность публичной власти выступает двусторонним правовым пределом осуществления прав и полномочий субъектами налогового права, обеспечивающим необходимый баланс публичных и частных интересов.

В статье систематизированы формы недобросовестного осуществления властных полномочий в налоговых правоотношениях. Самостоятельное значение приобретает выявление процессуального обхода, выражающегося в подмене установленных законом специальных налоговых процедур ссылками на общую доктрину необоснованной налоговой выгоды. Подобная практика искажает цели налогового контроля и требует нормативной квалификации в качестве самостоятельного основания для отмены решений налоговых органов.

Автором выявлена необходимость нормативного закрепления механизмов защиты правомерных ожиданий субъектов экономической деятельности.

Доказано, что издание уполномоченными органами противоречивых разъяснений или немотивированное изменение сложившихся правовых позиций нарушает принцип поддержания доверия к действиям государства.

В связи с этим, риск изменения правовой квалификации хозяйственных операций, ранее не оспариваемых или одобренных контролирующими инстанциями, не должен возлагаться на налогоплательщика.

Автоматизированные индикаторы риска не образуют безусловной презумпции правонарушения. Обеспечение принципа добросовестности требует обязательной верификации машинных данных посредством исследования первичных документов и реального экономического содержания операций, что позволяет исключить практику объективного вменения.

Истребование информации и документов у налогоплательщика должно соответствовать критериям относимости к проверяемому периоду и исследуемым фактам хозяйственной жизни.

Процедуру предпроверочного анализа следует детально регламентировать в законодательстве, установив механизм защиты прав и законных интересов налогоплательщика, в отношении которого такой анализ инициирован.

Действия органа законодательной власти также могут быть квалифицированы в качестве недобросовестных при принятии правовых норм, вносящих неопределенность в регулируемые отношения, а также ретроспективно ухудшающие положение частных субъектов.

В совокупности, проведенный анализ позволил сформулировать систему критериев оценки добросовестности публичной власти в налоговых правоотношениях, согласованную с концепцией симметричного действия принципа налоговой добросовестности.

К таким критериям относятся:

- соразмерность вмешательства в сферу частных интересов заявленным целям налогового контроля;
- предсказуемость последствий действий публичных субъектов для налогоплательщиков;
- непротиворечивость правовых позиций и разъяснений компетентных органов;
- соблюдение процессуальных гарантий при использовании оценочных категорий и алгоритмических средств контроля.

Применение указанных критериев позволяет отличать допустимое административное усмотрение от злоупотребления публичными полномочиями и может служить ориентиром для выработки единых подходов в правоприменительной и судебной практике.

Заключение.

Таким образом, категория «налоговая добросовестность» трансформируется из преимущественно одностороннего инструмента противодействия уклонению от уплаты налогов в универсальный правовой стандарт, определяющий границы реализации публичных полномочий.

Развитие налоговых отношений и усложнение механизмов налогового администрирования требуют перехода от модели односторонних требований к налогоплательщику к модели взаимодействия, основанной на взаимной ответственности и предсказуемости поведения как налогоплательщиков, так и органов публичной власти.

Предложенная в статье концепция налоговой добросовестности публичной власти как симметричного принципа позволяет по-новому взглянуть на пределы административного усмотрения в налоговых правоотношениях, интегрируя различные проявления недобросовестности в единую систему критериев оценки поведения публичных субъектов. Это создает теоретическую основу для дальнейшей конкретизации стандартов судебного контроля за решениями налоговых органов и оценки добросовестности законодателя при принятии налоговых норм.

Представляется целесообразным на законодательном уровне закрепить запрет на извлечение налоговыми органами преимуществ из собственного противоречивого поведения, ввести общие критерии соразмерности контрольных мероприятий и регламентировать процедуру предпроверочного анализа с учетом гарантий прав налогоплательщика. Реализация этих мер способна снизить уровень регуляторной асимметрии, укрепить доверие к налоговой системе и сформировать правовую среду, в большей степени отвечающую конституционным принципам правового государства и справедливого распределения налогового бремени.

Дальнейшее исследование данной проблемы предполагает, в частности, разработку стандартов доказывания добросовестности публичной власти в налоговых спорах и выработку критериев оценки алгоритмических решений с точки зрения защиты правомерных ожиданий частных субъектов.

Конфликт интересов

Не указан.

Рецензия

Все статьи проходят рецензирование в формате double-blind peer review (рецензенту неизвестны имя и должность автора, автору неизвестны имя и должность рецензента). Рецензия может быть предоставлена заинтересованным лицам по запросу.

Список источников:

1. Алексеев С.С. *Общая теория права. В 2-х т. Т. 1. М.: Юрид. лит., 1981. 360 с. EDN: RLSTQD*
2. Витрук Н.В. *Конституционное правосудие. Судебно-конституционное право и процесс: учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма: ИНФРА-М. 2010. 592 с. ISBN: 978-5-91768-112-2 EDN: QRSBJX*

Conflict of Interest

None declared.

Review

All articles are reviewed in the double-blind peer review format (the reviewer does not know the name and position of the author, the author does not know the name and position of the reviewer). The review can be provided to interested persons upon request.

3. Haferkamp H.-P. "Byzantium!" - Bona fides between Rome and Twentieth-Century Germany // *Roman Law and the Idea of Europe*. 2019. 145 p.
4. Щекин Д.М. О злоупотреблении правом налоговыми органами // *Законы России: опыт, анализ, практика*. 2008. № 3. С. 22-27. EDN: KVVATH
5. Быков С.С. Антиуклонительные предписания в налоговом праве России и Германии: сравнение опыта разрешения коллизий // *Journal of Tax Reform*. 2016. Т. 2, № 1. С. 59-84. DOI: 10.15826/jtr.2016.2.1.017 EDN: VUBHMN
6. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // *Закон*. 2018. № 11. С. 44-57. EDN: YQXTYT
7. Wendt. Die exceptio doli generalis im heutigen Recht oder Treu und Glauben im Recht der Schuldverhältnisse // *Archiv für die civilistische Praxis*. - 1906. Т. 100. №. Н. 1. С. 1-417.
8. Садчиков М.Н. Об освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость операциях по выполнению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2025. № 3 (164). С. 273-279. DOI: 10.24412/2227-7315-2025-3-273-279 EDN: PODMVB
9. Ногина О.А. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право*. 2022. Т. 13, № 1. С. 83-106. DOI: 10.21638/spbu14.2022.105 EDN: GGZKIY
10. Демин А.В. Модель гибкого налогового администрирования и налоговый комплаенс // *Правоприменение*. 2022. Т. 6, № 2. С. 80-92. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).80-92 EDN: UTVZXY
11. Шептунов С.И. Основания истребования документов в ходе налогового контроля: проблемы правового регулирования // *Вестник Омского университета. Серия: Право*. 2017. № 4 (53). С. 47-53. DOI: 10.25513/1990-5173.2017.4.47-53 EDN: ZVFGTN
12. Егоров А.Ю. Предпроверочный анализ как элемент налогового контроля в эпоху цифровизации // *Право и управление*. 2023. № 10. С. 449-455. DOI: 10.24412/2224-9133-2023-10-449-455 EDN: OSWRWJ
13. 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

References:

1. Alekseev S.S. *General theory of law*. In 2 volumes, vol. 1. Moscow: Jurid. lit., 1981. 360 p. EDN: RLSTQD
2. Vitruk N.V. *Constitutional justice. Judicial and constitutional law and process: studies. stipend. 3rd ed., revised and additional M.: Norma: INFRA-M*. 2010. 592 p. ISBN: 978-5-91768-112-2 EDN: QRSBJX
3. Haferkamp H.-P. "Byzantium!" - Bona fides between Rome and Twentieth-Century Germany // *Roman Law and the Idea of Europe*. 2019. 145 p.
4. Shchekin D.M. *On abuse of the right by tax authorities // Laws of Russia: experience, analysis, practice*. 2008. No. 3. pp. 22-27. EDN: KVVATH
5. Bykov S.S. *Anti-tax regulations in the tax law of Russia and Germany: a comparison of the experience of conflict resolution // Journal of Tax Reform*. 2016. Vol. 2, No. 1. PP. 59-84. DOI: 10.15826/jtr.2016.2.1.017 EDN: VUBHMN
6. Vinnitskiy D.V. *Conscientiousness, the validity of benefits, the limits of the exercise of rights, or How Russian tax law turned out to be at the forefront of the fight against evil nesting in taxpayers // The Law*. 2018. No. 11. pp. 44-57. EDN: YQXTYT
7. Wendt. *Die exceptio doli generalis im heutigen Recht oder Treu und Glauben im Recht der Schuldverhältnisse // Archiv für die civilistische Praxis*. - 1906. Vol. 100. no. H. 1. pp. 1-417.
8. Sadchikov M.N. *On value-added tax exempt operations for the implementation of research and experimental design work // Bulletin of the Saratov State Law Academy*. 2025. No. 3 (164). pp. 273-279. DOI: 10.24412/2227-7315-2025-3-273-279 EDN: PODMVB
9. Nogina O.A. *Protection of the taxpayer's legitimate expectations in the context of the operation and application of anti-tax regulations: a balance of private and public interests // Bulletin of St. Petersburg University. Right*. 2022. Vol. 13, No. 1. pp. 83-106. DOI: 10.21638/spbu14.2022.105 EDN: GGZKIY
10. Demin A.V. *Model of flexible tax administration and tax compliance // Law enforcement*. 2022. Vol. 6, No. 2. pp. 80-92. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).80-92 EDN: UTVZXY
11. Sheptunov S.I. *Grounds for requesting documents during tax control: problems of legal regulation // Bulletin of Omsk University. Series: Law*. 2017. No. 4 (53). pp. 47-53. DOI: 10.25513/1990-5173.2017.4.47-53 EDN: ZVFGTN
12. Egorov A.Y. *Pre-verification analysis as an element of tax control in the era of digitalization // Law and Management*. 2023. No. 10. Pp. 449-455. DOI: 10.24412/2224-9133-2023-10-449-455 EDN: OSWRWJ
13. Khokhlova A.D. *Stability and reasonable predictability of tax legislation in Russia: legal mechanisms and problems of ensuring // Taxes and taxation*. 2025. No. 5. PP. 1-18. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.5.75938 EDN: WDEKJC

Информация об авторе:

Непомнящий Павел Андреевич, аспирант кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия». E-mail: nep Pavel@mail.ru.

Pavel A. Nepomnyashchy, Postgraduate Student of the Department of Financial, Banking and Customs Law named after Professor Nina Ivanovna Khimicheva, Saratov State Law Academy.

Статья поступила в редакцию / The article was submitted 30.03.2026;

Одобрена после рецензирования / Approved after reviewing 08.04.2026;

Принята к публикации / Accepted for publication 20.04.2026.

Автором окончательный вариант рукописи одобрен.