

Научная статья

<https://doi.org/10.24412/2658-7335-2025-4-8>

УДК 342.743



Attribution

cc by

ГЕНЕЗИС ДОБРОСОВЕСТНОСТИ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Непомнящий П.А.

Саратовская государственная юридическая академия

Аннотация. В статье представлен комплексный историко-теоретический анализ эволюции категории «добросовестность» в налоговом праве. Целью исследования выступает обоснование концепции, согласно которой рецепция данной категории в налоговое право представляет собой не механическое заимствование из гражданского права, а закономерный этап эволюции доктрины и правового регулирования, необходимый для преодоления формализма императивных норм. На основе ретроспективного анализа античных римских процессуальных конструкций (*bona fides*, *exceptio doli*), правовых учений средневековых канонистов и германских пандектистов, а также результатов нормотворческой деятельности Конституционного Суда Российской Федерации доказывается, что добросовестность выполняет функцию механизма гармонизации, обеспечивающего равновесие между методом властных предписаний и экономической сущностью регулируемых отношений. В работе обосновывается вывод о происхождении современных налоговых норм, направленных против злоупотреблений, от гражданско-правовых средств правовой защиты.

Ключевые слова: принцип добросовестности, налоговое право, финансовое право, *bona fides*, *exceptio doli*, злоупотребление правом.

Финансирование: инициативная работа.

Original article

THE GENESIS OF GOOD FAITH IN TAX LAW

Pavel A. Nepomnyashchy

Saratov State Law Academy

Abstract. The article presents a comprehensive historical and theoretical analysis of the evolution of the category of good faith in tax law. The purpose of the study is to substantiate the concept according to which the reception of this category into tax law is not a mechanical borrowing from civil law, but a natural stage in the evolution of doctrine and legal regulation, necessary to overcome the formalism of imperative norms. Based on a retrospective analysis of ancient Roman procedural constructions (*bona fides*, *exceptio doli*), the legal teachings of medieval canonists and German pandectists, as well as the results of the rule-making activities of the Constitutional Court of the Russian Federation, it is proved that good faith performs the function of a mechanism of harmonization, ensuring a balance between the method of power regulations and the economic essence of regulated relations. The paper substantiates the conclusion about the origin of modern tax regulations against abuse from civil remedies.

Keywords: the principle of good faith, tax law, financial law, *bona fides*, *exceptio doli*, abuse of law.

Funding: Independent work.

Введение.

Современная доктрина финансового права сталкивается с фундаментальной теоретической проблемой, обусловленной диалектическим противоречием между формой и содержанием правового регулирования.

Налоговое регулирование характеризуется институциональной дихотомией: императивный метод властных предписаний, характерный для публичного права, вступает в системное взаимодействие с частноправовой природой объекта налогообложения, формируемого в условиях диспозитивности гражданского оборота.

Налоговое право, как подотрасль финансового права регулирует отношения по формированию публичных фондов денежных средств [1, с. 58], однако, объекты налогообложения имеют частноправую природу.

По мере усложнения экономических отношений, формальное следование букве налогового закона нередко вступает в конфликт с экономическим

основанием налога и принципом справедливости. Введение в российское законодательство статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [2] установило модель налогового администрирования, основанную на приоритете экономического содержания над юридической формой. Однако правоприменитель сталкивается с недостаточной доктринальной разработанностью категории добросовестности в налоговом праве. Помимо этого, добросовестность часто ошибочно рассматривается как прямая проекция гражданско-правовых норм на налоговые отношения.

Актуальность исследования обусловлена необходимостью формирования научно обоснованной концепции добросовестности, которая получает специфическое содержание в налоговом праве.

Обсуждение.

Исследование природы добросовестности в налоговом праве требует обращения к истокам формирования данной категории, поскольку современ-

ные механизмы противодействия налоговым злоупотреблениям генетически связаны с классическими цивилистическими конструкциями, но не тождественны им. Вопрос о применимости категории добросовестности в налоговых правоотношениях актуализирует проблему соотношения частного и публичного права.

Представитель классической цивилистики И.А. Покровский определял гражданское право как систему юридической децентрализации, где регуляторный механизм опирается на автономию воли и диспозитивность. В цивилистической доктрине добросовестность возникла как внутренний предел осуществления права, препятствующий реализации субъективной свободы во вред контрагенту. Публичное право, напротив, основано на методе властных предписаний [3, с. 38–39].

Однако, как справедливо указывал Г.Ф. Шершеневич, границы между частным и общественным интересом носят относительный характер: реализация частных интересов допустима лишь при их согласовании с задачами общества [4, с. 9].

В финансовом праве эта взаимосвязь проявляется наиболее отчетливо. Как отмечают Н.И. Химичева и Е.В. Покачалова, финансовое право тесно связано с гражданским правом, поскольку в его предмет входят денежные отношения [1, с. 56].

Следовательно, потребность в критериях, позволяющих разграничить правомерную хозяйственную деятельность и искусственные конструкции, созданные исключительно ради налоговой экономии, актуализирует в публичном праве ту же проблему, которая была решена цивилистикой через принцип добросовестности.

Анализ источников римского права свидетельствует о том, что трансформация добросовестности из нравственной категории в юридический принцип произошла уже в античный период. Категория «bona fides» («добрая совесть») сформировалась в рамках преторского права как антитеза «ius strictum» («строгому праву»).

По наблюдению Д.В. Дождева, добросовестность в римской доктрине относилась к сфере «aequitas» («справедливости») и выступала не внешним этическим императивом, а внутренним правовым принципом, призванным корректировать несправедливость, возникающую при буквальном применении норм гражданского права [5, с. 102].

Наиболее совершенной процессуальной формой реализации этого принципа стала конструкция «exceptio doli» («возражение о злом умысле»). Претор предоставлял ответчику возможность блокировать формально законное требование истца, если его удовлетворение в конкретных обстоятельствах противоречило бы принципам справедливости.

Как отмечает И. Вендт, римская «exceptio doli» имела двойную структуру и была направлена как на прошлое, так и на настоящее поведение. Формула возражения охватывала, с одной стороны, уже имевший место обман («dolus praeteritus»), а с другой

– настоящее злоупотребление («dolus praesens»), когда само предъявление иска в данный момент могло быть квалифицировано как недобросовестное поведение [6, с. 8, 149].

Данная правовая конструкция выступает историческим прототипом современных налоговых доктрин «приоритета существа над формой» и правил противодействия злоупотреблению правом. Тот тип коллизии, который разрешал претор – между формальной легитимностью права и недобросовестностью его использования – аналогичен противоречию, возникающему при применении статьи 54.1 НК РФ.

Доктрина канонического права трансформировала концепцию добросовестности, переосмыслив ее через призму совести.

В средневековой доктрине «*ius commune*» («общее право») сформировалось дуалистическое понимание добросовестности, сохраняющее значение в современной доктрине.

Как указывает А. Фёльди, средневековые правоведы разграничивали добросовестность (внутреннее убеждение лица в правомерности своего поведения) и объективную добросовестность (стандарт честного и корректного ведения дел по стандартам поведения разумного и добросовестного участника гражданского оборота) [7, с. 314].

Канонисты внесли вклад в формирование институтов публичного права, связав добросовестность с идеей ограничений власти [8, с. 157, 169], что позволило применить принцип добросовестности к действиям органов государственной власти. В налоговом праве это трансформируется в концепцию добросовестности налогового администрирования.

В германской пандектистике XIX века дискуссия вокруг добросовестности переросла в проблему соотношения судебного усмотрения и строгого закона. Применение принципа добросовестности («*Treu und Glauben*») позволяло смягчать коллизию между «правильным на первый взгляд результатом», основанным на буквальном толковании нормы права, и «тотальной природой конкретного случая», то есть совокупностью реальных обстоятельств дела [9, с. 5, 6]. Этот исторический опыт значим для налогового права. Поиск баланса между формальной законностью и индивидуальной справедливостью представляет собой устойчивую линию развития правового порядка. Опасения пандектистов относительно угрозы правовой определенности из-за расширения судебного усмотрения [6, с. 21] зеркально отражаются в современных дискуссиях о пределах применения антиуклонительных норм в налоговом праве.

В российской дореволюционной науке принцип добросовестности развивался на основе концепции юридического персонализма.

И.А. Покровский рассматривал право, как средство защиты «самоценности человеческой личности» [3, с. 83].

Вместе с тем, Г.Ф. Шершеневич, исходя из приоритета правовой определенности, скептически

относился к широкому внедрению этических критериев, опасаясь судейского произвола [4, с. 47].

Советский период характеризовался маргинализацией принципа добросовестности. В условиях плановой экономики и приоритета публичного интереса гибкий оценочный критерий был вытеснен категорией целесообразности. Идея «правильного» поведения сохранялась лишь в скрытом виде – через концепцию недопустимости злоупотребления правом [10, с. 432]. Этот исторический разрыв объясняет трудности, с которыми сталкивается современная российская правовая система при возвращении добросовестности в механизм правового регулирования.

Возрождение принципа в современной России произошло не через прямое законодательное заимствование, а в ходе деятельности конституционного правосудия. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 12.10.1998 № 24-П фактически ввел презумпцию добросовестности налогоплательщика задолго до ее закрепления в налоговом и гражданском законодательстве [11]. В дальнейшем, Конституционный Суд Российской Федерации подтвердил свою позицию о наличии добросовестности в налоговом праве, буквально закрепив в судебном акте категории добросовестного и недобросовестного налогоплательщиков [12].

Таким образом, процесс рецепции принципа налоговым правом осуществлялся через официальное конституционное толкование. Отраслевые нормы формировались под воздействием правовых позиций, обеспечивающих реализацию ценностей доверия и справедливости [13, с. 60–62].

В 2013 году в частном праве произошло нормативное закрепление принципа добросовестности в качестве основополагающего начала гражданского законодательства (пункт 3 статьи 1 ГК РФ) [14].

Для налогового права ключевым этапом становления концепта стало Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53 от 21.12.2017 г., закрепившее правовую позицию о необоснованной налоговой выгоде.

Завершением эволюции явилась кодификация в 2017 году законодательного запрета злоупотребления правом в статье 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [15]. Данная норма закрепляет переход от судебно-доктринального подхода к законодательному регулированию пределов налоговой оптимизации.

Результаты.

Проведенный историко-теоретический анализ позволяет сформулировать ряд выводов, характеризующих природу и место категории добросовестности в налоговом праве, непосредственно вытекающих из рассмотренного генезиса и доктринальных дискуссий.

Во-первых, установлена историческая преемственность между классическими институтами частного права и современными механизмами противодействия налоговому злоупотреблению. Римская конструкция «*exceptio doli*» («возражение о злом

умысле») и современные антиуклонительные нормы налогового права, включая статью 54.1 НК РФ, выполняют функционально идентичную задачу: ограничение осуществления формально правомерного права при его противоречии принципам справедливости и добросовестности. Данное функциональное сходство свидетельствует о том, что современное налоговое законодательство не создает принципиально новый институт, а воспроизводит правовой механизм, исторически сложившийся в цивилистике для разрешения коллизии между формальной законностью и недобросовестным поведением.

Во-вторых, на основе анализа канонических источников и практики Конституционного Суда Российской Федерации определен двусторонний характер принципа добросовестности в налоговых правоотношениях. В отличие от частного права, где добросовестность регулирует поведение формально равных субъектов, в налоговом праве данный принцип ограничивает как злоупотребление правами со стороны налогоплательщика, так и дискреционные полномочия налоговых и иных органов публичной власти.

Такая взаимная направленность принципа обусловлена публично-правовой природой налоговых отношений, где неравенство субъектов требует дополнительных гарантий защиты прав частных лиц от произвольного усмотрения органов публичной власти.

В-третьих, исследование показало, что имплементация принципа добросовестности в российское налоговое право осуществлялась не через прямое законодательное заимствование из гражданского права, а посредством деятельности конституционного правосудия.

Данный механизм развития правовой системы через конституционное толкование свидетельствует о фундаментальном характере категории добросовестности, которая выводится из конституционных принципов правового государства и справедливости независимо от его прямого нормативного закрепления.

В-четвертых, сравнительно-правовой анализ выявил устойчивость дуалистического понимания добросовестности, сформированного средневековой доктриной «*ius commune*».

Разграничение субъективной добросовестности (внутреннее убеждение лица в правомерности своего поведения) и объективной добросовестности (соответствие поведения стандартам разумного и добросовестного участника оборота) сохраняет значение в современном налоговом праве.

Субъективная добросовестность презюмируется и опровергается доказыванием осведомленности налогоплательщика о нарушениях контрагентов.

Объективная добросовестность оценивается через критерий разумности и осмотрительности при выборе контрагентов.

В-пятых, выявлена историческая обусловленность недостаточной доктринальной разработанности принципа добросовестности в российском налоговом праве.

Советский период характеризовался маргинализацией данной категории вследствие приоритета публичного интереса и плановой экономики. Гибкий оценочный критерий был вытеснен категорией целесообразности, что привело к разрыву в развитии доктрины.

Возрождение принципа в постсоветский период потребовало формирования концептуальных основ его применения в публичном праве с учетом специфики императивного метода регулирования и неравенства субъектов налоговых правоотношений. Этим объясняются трудности правоприменения и необходимость дальнейшей научной разработки пределов применения принципа добросовестности в налоговых правоотношениях.

Заключение.

Проведенное исследование подтверждает, что проникновение частноправовой категории добросовестности в налоговое право является не случайным заимствованием, а объективной закономерностью развития правовой системы, направленной на преодоление разрыва между юридической формой и экономическим содержанием деятельности субъектов налоговых правоотношений.

В современном налоговом праве категория добросовестности утратила исключительно нравственный смысл, трансформировавшись в юридический стандарт. Его институционализация в законодательстве и судебной практике позволяет налоговой системе адаптироваться к многообразию экономических отношений, обеспечивая при этом соблюдение принципов законности и справедливости.

Вместе с тем, концепция налоговой добросовестности публичной власти предполагает разработку и нормативное закрепление пределов усмотрения налоговых органов при оценке добросовестности.

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.

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.

Список источников:

1. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова. - 6-е изд., перераб. и доп. - Москва: ИНФРА-М, 2020. - 800 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.11.2025) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
3. Основные проблемы гражданского права [Текст] / И.А. Покровский; [вступ. ст. А. Л. Маковского, с. 3-32]. - Москва: Статут, 1998. - 352 с.
4. Шершеневич Г. Ф. Избранное. Т. 5: Учебник русского гражданского права / Вступ. слово, сост.: П.В. Крашенинников. - М.: Статут, 2017. - 832 с. - (Юристы, изменившие право, государство и общество.).
5. Дождев Д. В. Европейская традиция частного права: Исследования по римскому и сравнительному праву: Авторский сборник: в 2 томах / Д. В. Дождев. Том 1. - Москва: ООО "Издательство "СТАТУТ", 2021. - 466 с.
6. Wendt D. Die exceptio doli generalis im heutigen Recht oder Treu und Glauben im Recht der Schuldverhältnisse // Archiv für die civilistische Praxis. - 1906. - Т. 100. - №. H. 1. - С. 1-417.
7. Foldi A. Traces of the dualist interpretation of good faith in the ius commune until the end of the sixteenth century // Fundamina: A Journal of Legal History. - 2014. - Т. 20. - №. 1. - С. 312-321.
8. Giaro T. Medieval Canon Lawyers and European Legal Tradition. A Brief Overview // Rev. Eur. & Comp. L. - 2021. - Т. 47. - С. 157-189. DOI: 10.31743/recl.12727 EDN: YLHARE
9. Haferkamp H. P. Die exceptio doli generalis in der Rechtsprechung des Reichsgerichts vor 1914 // Falk, Ulrich, Heinz Mohnhaupt (a cura di), Das Bürgerliche Gesetzbuch und seine Richter, Frankfurt am Main. - 2000. - С. 1-37.
10. Агарков М. М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве // Известия Академии наук СССР. Отд. экономики и права. 1946. № 6. С. 424-436.
11. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.
12. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ, № 2, 2002.
13. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики (Развитие основ гражданского права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации). - М.: Юрист, 2002.
14. Федеральный закон от 30.12.2012 N 302-ФЗ (ред. от 04.03.2013) "О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 31.12.2012, № 53 (ч. 1), ст. 7627.
15. Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ, 24.07.2017, № 30, ст. 4443.

References:

1. *Financial law: textbook* / ed. by N. I. Khimicheva, E. V. Pokachalova. - 6th ed., revised and add. Moscow: Norma: INFRA-M, 2020, 800 p.
2. *The Tax Code of the Russian Federation (part one) dated 07/31/1998 No. 146-FZ (as amended on 11/28/2025)* // Collection of Legislation of the Russian Federation, No. 31, 08/03/1998, art. 3824.
3. *The main problems of civil law [Text]* / I.A. Pokrovsky; [introduction by art. A. L. Makovsky, pp. 3-32]. - Moscow: Statute, 1998. - 352 p.
4. Shershenevich G. F. *Selected works. Vol. 5: Textbook of Russian civil law / Intro. slovo, comp.: P.V. Krashennnikov. - M.: Statute, 2017. - 832 p. - (Lawyers who changed the law, the state and society.).*
5. Dozhdev D. V. *The European tradition of private law: Studies on Roman and comparative law: Author's collection: in 2 volumes / D. V. Dozhdev. Volume 1. - Moscow: STATUT Publishing House, LLC, 2021. 466 p.*
6. Wendt D. *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.
7. Foldi A. *Traces of the dualist interpretation of good faith in the ius commune until the end of the sixth century* // Fundamina: A Journal of Legal History. - 2014. - Vol. 20. - No. 1. - pp. 312-321.
8. Giaro T. *Medieval Canon Lawyers and European Legal Tradition. A Brief Overview* // Rev. Eur. & Comp. L. - 2021. - Vol. 47. - pp. 157-189. DOI: 10.31743/recl.12727 EDN: YLHARE
9. Haferkamp H. P. *Die exceptio doli generalis in der Rechtsprechung des Reichsgerichts vor 1914* // Falk, Ulrich, Heinz Mohnhaupt (a cura di), *Das Bürgerliche Gesetzbuch und seine Richter*, Frankfurt am Main, 2000, pp. 1-37.
10. Agarkov M. M. *The problem of abuse of law in Soviet civil law* // Proceedings of the USSR Academy of Sciences. Department of Economics and Law. 1946. No. 6. pp. 424-436.
11. *Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 12.10.1998 No. 24-P "On the case of checking the constitutionality of paragraph 3 of Article 11 of the Law of the Russian Federation dated December 27, 1991 "On the Fundamentals of the Tax system in the Russian Federation"* // Collection of Legislation of the Russian Federation. 1998. No. 42. Article 5211.
12. *Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 07/25/2001 No. 138-O "At the request of the Ministry of Taxes and Duties of the Russian Federation for clarification of the Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated October 12, 1998 in the case of checking the constitutionality of paragraph 3 of Article 11 of the Law of the Russian Federation "On the Fundamentals of the Tax System in the Russian Federation"* // Bulletin of the Constitutional Court RF, No. 2, 2002.
13. Gadzhiev G.A. *Constitutional principles of a Market economy (Development of the foundations of civil law in the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation)*. Moscow: Jurist, 2002.
14. *Federal Law No. 302-FZ of 12/30/2012 (as amended on 03/04/2013) "On Amendments to Chapters 1, 2, 3 and 4 of the First Part of the Civil Code of the Russian Federation"* // Collection of Legislation of the Russian Federation, 12/31/2012, No. 53 (Part 1), art. 7627.
15. *Federal Law No. 163-FZ "On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation"* // Collection of Legislation of the Russian Federation, 24.07.2017, No. 30, art. 4443.

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: пер-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 08.12.2025;
Одобрена после рецензирования / Approved after reviewing 18.12.2025;
Принята к публикации / Accepted for publication 20.12.2025.
Автором окончательный вариант рукописи одобрен.