

ПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА ДОБРОСОВЕСТНОСТИ В ОТРАСЛЯХ ЧАСТНОГО И ПУБЛИЧНОГО ПРАВА



М. К. СУЛЕЙМЕНОВ,
директор НИИ частного права Высшей Школы Права
«Фділет» Каспийского университета, академик НАН РК,
д.ю.н., профессор

В статье анализируется принцип добросовестности и доказыва-ется, что он применяется и должен получить еще большее при-менение в гражданском праве и других отраслях частного права. Рассматривается соотношение понятий добросовестность, виновность и злоупотребление правом. По мнению автора, принципи-ально недопустимо применение принципа добросовестности в публичном праве, особенно в налоговом праве.

Ключевые слова: добросовестность, недобросовестность, ви-новность, злоупотребление правом, гражданское право, налоговое право, частное право, публичное право.

Понятие добросовестности применяется, прежде всего, в гражданском праве. Однако оно используется практиче-ски во всех отраслях права: международном публичном, международном частном, гражданско-процессуальном, семей-ном, административном, налоговом и других. Обосновывается позиция о применимости добросовестности ко всем отраслям права.

В связи с этим необходимо выяснить, насколько применимы по-ложения о добросовестности, разработанные в гражданском пра-ве, к другим отраслям права, в частности, налоговому праву.

ПОНЯТИЕ ДОБРОСОВЕСТНОСТИ В ГРАЖДАНСКОМ ПРАВЕ

В Гражданском кодексе РК (далее – ГК) добросовестность не названа в числе принципов гражданского законодательства, в отличие от ГК РФ и ГК Украины и Беларуси, где она прямо закреп-лена в числе принципов (основных начал).

Я разделяю мнение тех ученых, которые считают, что даже при от-сутствии указания на добросовестность в ст. 2 ГК РК «Основные на-чала гражданского законодательства» добросовестность является одним из принципов гражданского права. На это указывает хотя бы то, что добросовестность, разумность и справедливость неодно-кратно упоминаются в ГК именно как (или на одном уровне) прин-ципы или основные начала гражданского законодательства.

Например, в п. 2 ст. 5 ГК закреплено, что при невозможности использования аналогии закона, права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (анalogии права) и требований добросовест-

ности, разумности и справедливости. Из п. 3 ст. 536 ГК следует, что при разрешении спора об объеме содержания, которое пре-доставляется или должно предоставляться гражданину по до-говору пожизненного содержания с иждивением, суд должен руководствоваться принципами добросовестности и разумно-сти. В п. 2 ст. 579 ГК предписано, что арендодатель предприятия может быть освобожден судом от обязанности по возмещению арендатору стоимости неотделимых улучшений, если докажет, что при осуществлении таких улучшений были нарушены прин-ципы добросовестности и разумности, и т.д.

В п. 4 ст. 8 ГК закрепляется: «4. Граждане и юридические лица должны действовать при осуществлении принадлежащих им прав добросовестно, разумно и справедливо, соблюдая содер-жащиеся в законодательстве требования, нравственные прин-ципы общества, а предприниматели – также правила деловой этики. Эта обязанность не может быть исключена или ограни-чена договором.

Добросовестность, разумность и справедливость действий участ-ников гражданских правоотношений предполагаются».

Из этого однозначно вытекает, что соблюдение принципов до-бросовестности, разумности и справедливости является безу-словной обязанностью граждан и юридических лиц при осущест-влении принадлежащих им прав.

Единственная оговорка заключается в том, что принципы до-бросовестности, разумности и справедливости ограничиваются осуществлением гражданских прав и исполнением обязанностей. В этом заключаются присущие этим принципам особенности. Не-даром в ГК РФ при упоминании добросовестности в статье 1, по-священной основным началам гражданского законодательства, законодатель ограничился сферой установления, осуществления и защиты гражданских прав и исполнения обязанностей.

В п. 4 ст. 8 ГК закреплено, что «добросовестность, разумность и справедливость действий участников гражданских правоот-ношений предполагаются». Из этого однозначно вытекает, что добросовестность является презумпцией. Добросовестность яв-ляется также оценочным понятием.

Понятие добросовестности не является новеллой для многих стран и давно закреплено в их законодательстве. Так, в евро-пейском праве проблема злоупотребления решается с опорой на нравственно-правовые нормы справедливости, добросовест-ности, разумности.

Единообразный торговый кодекс США дает нормативное по-

ятие добросовестности, определяя ее как фактическую честность в поведении или по сделке. В ст. 2-103 уточняется, что добросовестность применительно к коммерсанту означает фактическую честность и соблюдение разумных коммерческих критериев честного ведения торговых дел.

Принцип добросовестности и честной деловой практики закреплен в ст. 1.7 Принципов международных коммерческих договоров. При этом стороны не вправе исключить или ограничить эту обязанность. Аналогичным образом решается вопрос и в ст. 1.201 Принципов европейского договорного права.

Одним из основных общих принципов Венской конвенции о договорах международной купли-продажи товаров 1980 г. является принцип соблюдения добросовестности в международной торговле (п. 1 ст. 7).

По мнению И. Б. Новицкого, «добрая совесть по этимологическому смыслу таит в себе такие элементы, как: знание о другом, о его интересах; знание, связанное с известным доброжелательством; элемент доверия, уверенность, что нравственные основы оборота принимаются во внимание, что от них исходит каждый в своем поведении».¹ По мнению М.М. Агаркова, «начало доброй совести, введенное в надлежащие рамки, означает не что иное, как честность в отношениях между людьми. Оно означает, что каждый должен оправдать то доверие, без которого невозможно совершение гражданских сделок. Начало доброй совести означает борьбу с прямым или косвенным обманом, с использованием чужого заблуждения или непонимания».²

По мнению немецких ученых, начало добросовестности предполагает необходимость:

- а) каждой стороне сделать все, чтобы взаимно облегчить исполнение обязательства, избегать всего, что может их отяготить или сделать невыполнимыми;
- б) избегать нарушения прав другой стороны, исходя из ориентации на решения судебной практики, на то, что каждая сторона должна проявлять необходимую заботу о здоровье и собственности другой стороны;
- в) действительно делать совместно все требующие для достижения цели договора;
- г) давать необходимую информацию о выполнении первичных реализационных действий.³

Я изложил здесь большой спектр различных взглядов на понятие добросовестности. Но если присмотреться внимательно, то обнаружится, что в основном эти определения, во-первых, касаются добросовестности как принципа, основанного на нравственно-этических началах, на честном и заботливом отношении к своим контрагентам; и во-вторых, применимы в основном к обязательственным правоотношениям.

В то же время подобные нравственно-этические нормы не всегда применимы в некоторых, особенно вещных, правоотношениях. Добросовестность при виндикации вещи или в приобретаемой давности определяется главным образом на основе понятий «знал» или «должен был знать». Никакого отношения это к нравственно-этическим началам не имеет.

¹См.: Новицкий И.В. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права // Вестник гражданского права. 2006. № 1.

²См.: Агарков М.М. Проблема злоупотребления правом в советском гражданском праве // Избранные труды по гражданскому праву: В 2 т. М., 2002. Т. 2. С. 375-376.

³См.: Жалинский А., Рерих А. Введение в немецкое право. М.: Спарк, 2001. С. 344.

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ В ОБЪЕКТИВНОМ И СУБЪЕКТИВНОМ СМЫСЛАХ

Как отмечал еще И.Б. Новицкий, многочисленные случаи, когда гражданско-правовые нормы прямо или косвенно привлекают начало доброй совести, могут быть сведены к двум основным категориям. В одних случаях добрая совесть выступает в объективном значении, как известное внешнее мерило, которое принимается во внимание законом, судом, применяющим закон, и которое рекомендуется членам гражданского оборота в их взаимных отношениях друг с другом; здесь перед нами как бы открывается новый источник, выступает параллельная или подсобная норма, призываемая к действию законом. В других случаях принимается во внимание добрая совесть в субъективном смысле, как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с наличием которого закон считает возможным связать те или иные юридические последствия.⁴

Добросовестность в субъективном смысле определяется не честным образом мыслей как таковым, а знанием или незнанием фактов. В основе здесь лежит заблуждение, будет ли то незнание тех или иных действительных фактов, отражающихся на правовых отношениях или ошибочная уверенность в их наличии. Само собой разумеется, что это заблуждение не должно быть неизвинительным.⁵

По мнению Т.Ю. Дроздовой, добросовестность в объективном смысле выступает как принцип гражданского права, действие которого проявляется при возникновении и осуществлении гражданских прав и обязанностей и направлено на достижение равновесия интересов между субъектами отношений. Добросовестность в субъективном смысле относится к внутреннему механизму реализации права и понимается как осознание субъектом правомерности в осуществлении своих прав и исполнении обязанностей.⁶

Деление добросовестности на два вида: в объективном смысле и в субъективном смысле, – имеет значение прежде всего для вещных правоотношений. Именно здесь проявляется понятие добросовестности в субъективном смысле с точки зрения критерия: «знал – не знал». Добросовестность в этих отношениях устанавливается при помощи фактического («не знал») и конструктивного («не должен был знать») стандартов и выделяется только в специально предусмотренных законом случаях (в вещном праве: в институтах виндикации, приобретательной давности, переработки).⁷

Основной практический вывод, который я хочу сделать из всех этих теоретических рассуждений, заключается в том, что добросовестность по ст. 8 ГК (Осуществление гражданских прав) и добросовестность по статьям 240 ГК (Приобретательная давность) и 261 ГК (Добросовестный приобретатель) – это разные понятия, и нормы ст. 8 ГК не могут применяться к правоотношениям, регулируемым статьями 240, 261 ГК (и некоторыми другими).

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ И ВИНОВНОСТЬ

Проблема соотношения понятий «добросовестность» («недобросовестность») и «виновность» широко обсуждается в юридической литературе. И это естественно, ибо в гражданском праве

⁴См.: Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. С. 124-125.

⁵См.: Там же. С. 135.

⁶См.: Дроздова Т.Ю. Добросовестность в российском гражданском праве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Иркутск, 2004.

⁷См.: Новикова Т.В. Понятие добросовестности в российском гражданском праве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Ростов на Дону, 2009.

существуют одновременно презумпция добросовестности и презумпция виновности.

Добросовестность и виновность характеризуют поведение субъекта гражданского права в плане его отношения к своим действиям и их последствиям. Однако в таком случае обе эти презумпции одновременно существовать не могут, взаимно исключая друг друга. Можно сделать вывод, что в гражданских правоотношениях презумпция добросовестности имеет место только тогда, когда закон связывает защиту гражданских прав с добросовестностью участника правоотношения. Следовательно, если из закона не вытекает прямая связь между защитой права и добросовестностью участника правоотношения, в данном случае нет и презумпции добросовестности. Если в законе есть прямое указание на защиту права в зависимости от добросовестности – действует презумпция добросовестности. Эта презумпция может быть только законной, но не общей.⁸

Такое сочетание в действующем законодательстве указанных презумпций обусловлено еще и тем, что категория виновности используется лишь в случаях привлечения к ответственности. Тогда как категория добросовестности (недобросовестности) может быть использована и используется законодателем как при решении вопроса о применении каких-либо имущественных последствий, не связанных с привлечением участника правоотношения к ответственности (например, при истребовании имущества от добросовестного приобретателя), так и в случае привлечения к ответственности.⁹

По мнению В.И. Емельянова, в гражданско-правовых отношениях имеет место немало случаев совершения действий, которые не являются нарушением обязательства или деликтом, но для которых, тем не менее, целесообразно установление негативных юридических последствий, если эти последствия совершаются с осознанием вероятности причинения вреда другому лицу или неоправданным непредвидением ее. Такие действия не подпадают под правила об ответственности, но затрагивают интересы других лиц и поэтому требуют закрепления в законе специальных последствий их совершения. В этих случаях и возникает необходимость использования понятия «недобросовестность», которое, будучи более широким, чем виновность, охватывает эти действия.

Поэтому В.И. Емельянов выделяет понятие «недобросовестность» в широком смысле, которое включает понятие «недобросовестность» в узком смысле и понятие «виновность».¹⁰

⁸См.: Гражданское право: Учебник. Ч. 1. / Под ред. А.П. Сергеева Ю.К. Толстого. М., 1996. С. 326.

⁹См.: Богданов Е. Категория добросовестности в гражданском праве. <http://www.lawmix.ru/comm/7407>

¹⁰См.: Там же.

Подобное же смешение недобросовестности и виновности допускает В.С. Ем, который выступил против понятия добросовестности как объективной категории. Он считает, что недобросовестность является антиподом добросовестности. Недобросовестен тот субъект, который, совершая действие, знал или мог знать о его недопустимости с точки зрения закона.¹¹

Как указывает Е.Е. Богданова, при таком понимании анализируемых категорий недобросовестности представляется собой форму вины в гражданском праве. При отрицании объективного характера категории добросовестности, по сути, отрицается сама категория как таковая. Происходит ее подмена новой формой гражданско-правовой вины.¹²

Между тем у добросовестности (недобросовестности) и вины различная направленность. Они отражают различные грани поведения субъекта. Поэтому презумпция добросовестности и презумпция виновности – это различные по содержанию и направленности категории гражданского права. Там, где действует презумпция виновности, не может быть презумпции добросовестности. Если действует презумпция добросовестности, нет места презумпции виновности.

Добросовестность или недобросовестность – это оценка обществом поведения субъекта применительно к нравственным критериям общества. Некоторые случаи особо злостной недобросовестности (неизвинительная недобросовестность) законодатель квалифицирует как правонарушение, однако даже здесь вина субъекта учитывается не всегда, так как бывают безвиновные и безвредные (безубыточные) правонарушения. В этих случаях принимается во внимание только наличие или отсутствие недобросовестности субъекта. При нарушениях субъективного права лица, не отнесенных законодателем к правонарушениям, вина вообще не имеет какого-либо значения.¹³

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ И ЗЛУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ

Под пределами осуществления субъективных гражданских прав следует понимать очерченные законом границы деятельности управомоченных лиц по реализации возможностей, составляющих содержание данной нормы.¹⁴

Пределы осуществления гражданских прав весь-

¹¹Российское гражданское право: Учебник: в 2 т. Т. 1. / Отв. ред. Е.А. Суханов. М.: Статут, 2010. С. 401-402.

¹²См.: Богданова Е.Е. Добросовестность и право на защиту в договорных отношениях: Монография. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2010. С. 28.

¹³См.: Богданова Е.Е. Указ. соч. С. 27-28.

¹⁴См.: Российское гражданское право: Учебник. В 2 т. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права / Отв. ред. Е.А. Суханов. М.: Статут, 2010. С. 397 (автор главы – В.С. Ем).



ма разнообразны. Для более четкого восприятия пределов можно классифицировать факторы, оказывающие влияние на формирование пределов осуществления субъективных гражданских прав:

Во-первых, осуществление гражданских прав не должно нарушать прав и охраняемых законодательством интересов других субъектов права (п. 3 ст. 8 ГК);

Во-вторых, осуществление гражданских прав не должно причинять ущерба окружающей среде (п. 3 ст. 8 ГК);

В-третьих, при осуществлении гражданских прав субъекты гражданских прав должны действовать добросовестно, разумно и справедливо (п. 4 ст. 8 ГК).

В-четвертых, не допускаются действия граждан и юридических лиц, направленные на причинение вреда другому лицу, на злоупотребление правом в иных формах, а также на осуществление права в противоречии с его назначением (п. 5 ст. 8 ГК).

Речь идет о злоупотреблении правом, которое можно разделить на следующие виды:

1) злоупотребление правом, совершенное в форме действия, осуществленного исключительно с намерением причинить вред другому лицу (шикана);

2) злоупотребление правом, совершенное без намерения причинить вред, но объективно причиняющее вред другому лицу.¹⁵

К иным формам злоупотребления правом, подпадающим под действие пункта 2, можно отнести, в частности, использование лицом своих гражданских прав в целях ограничения конкуренции и злоупотребление доминирующим положением на рынке, то есть создание монополистами благоприятных для себя условий в ущерб своим контрагентам или, что опаснее, потребителям.¹⁶ Согласно ст. 11 ГК монополистическая и всякая иная деятельность, направленная на ограничение или устранение законной конкуренции, получение необоснованных преимуществ, ущемление прав и законных интересов потребителей не допускается.

3) осуществление права в противоречии с его назначением.

В соответствии с п. 5 ст. 8 ГК в случае несоблюдения требований, предусмотренных п.п. 3-5 ст. 8 ГК (то есть это все случаи нарушения пределов осуществления права, в том числе злоупотребление правом), суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права.

Из этого вытекает, что единственным последствием злоупотребления правом может быть только отказ в защите этого права.

Это касается и нарушения интересов третьих лиц, и причинения ущерба окружающей среде, и нарушения принципов добросовестности, разумности, справедливости, и злоупотребления правом.

Все остальные меры права: и возмещение убытков, и понуждение к совершению действия, и признание сделки недействительной, и другие меры находятся за пределами ст. 8 ГК, которая регулирует только условия и порядок отказа в защите права.

Если злоупотребление правом представляет собой правонарушение, то применение последствий правонарушения наступают не по правилам ст. 8 ГК, а по нормам о возмещении убытков (ст. 9, 350 ГК), о признании сделок недействительными (ст.ст. 157-162 ГК) и т.д.

Причем, на мой взгляд, речь может идти только о случаях, когда злоупотребление правом допустило лицо, предъявляющее иск.

¹⁵См.: Российское гражданское право. Т. I. С. 405 (автор главы – В.С. Ем).

¹⁶Эти два вида (ограничение конкуренции и злоупотребление монопольным положением) как самостоятельные выделяет, исходя из анализа ст. 10 ГК РФ, А.В. Волков. См.: Волков А.В. Злоупотребление гражданскими правами: проблемы теории и практики. М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 290.

Оно имеет право, для защиты которого предъявляет иск, однако суд признает, что это осуществлялось с нарушением пределов его осуществления, и на этом основании отказывает этому лицу в защите права, никаких других санкций (возмещение убытков, признание сделки недействительной и т.п.) суд в рамках ст. 8 ГК применить не может.

Если он применяет эти санкции, то только на основании тех статей ГК, которыми применение этих санкций регулируется.

Недопустимо предъявление иска к другому лицу на том основании, что это лицо злоупотребляло правом. Такой иск может быть основан на нормах о возмещении убытков, признании сделки недействительной и т. п, но не на нормах ст. 8 ГК.

ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

В последние годы все настойчивее судебными и налоговыми органами по примеру России продвигается идея внедрения принципа добросовестности в налоговом праве.

Дискуссия по вопросу о целесообразности введения в публичное, и прежде всего в налоговое право понятия добросовестности налогоплательщика ведется в основном в России, поскольку именно в России это понятие получило официальное закрепление.

Совершенно очевидно, что категория добросовестности заимствована из гражданского права. Вопрос в том, насколько целесообразно такое заимствование.

Прежде всего – что понимается под добросовестностью в налоговом праве? В смысле: это добросовестность в объективном или субъективном смысле?

Приходится констатировать, что добросовестность в объективном смысле никакого отношения к налоговым отношениям не имеет и иметь не может. Нравственно-этические начала здесь в принципе неприменимы. Речь может идти только о добросовестности в субъективном смысле: «знал» или «должен был знать».

Об этом говорят и специалисты в области налогового права. В частности, Д.М. Щекин пишет: «По нашему мнению, в налоговом следует исходить из понимания добросовестности в субъективном смысле. Понятие добросовестности в объективном смысле как некоего дополнительного внешнего мерил поведения налогоплательщика не должно находить применения в налоговом праве. Это объясняется тем, что каждый должен платить только законно установленные налоги. Законная форма налога предполагает высокую степень формальной определенности обязанностей налогоплательщика. Каждый точно должен знать, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (ст. 3 НК РФ). Налог должен уплачиваться только в соответствии с законом без привлечения неопределенного критерия доброй совести. Таким образом, критерий добросовестности в налоговом праве предполагает определенное субъективное отношение налогоплательщика к совершаемым им действиям.

Если рассматривать добросовестность как один из принципов налогового права, то нужно признать, что он должен отражать внутреннюю природу налоговых правоотношений, их основные закономерности. Если же мы обратимся к истокам появления категории добросовестности налогоплательщика в налоговом праве, то увидим, что внедрение этой категории было обусловлено не глубинными процессами, происходящими в налоговом праве, не осмыслением его качественных особенностей, а вполне конъюнктурными, сиюминутными причинами, связанными с недостаточностью норм позитивного права (формального права) для исключения общественно вредного поведения налогоплательщи-

ков. Речь идет о двух основных ситуациях – об исполнении обязанности налогоплательщика по уплате налога через банк¹⁷ и о реализации права налогоплательщика на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость.¹⁸

Вместе с тем для признания какого-либо отраслевого принципа недостаточно лишь потребности правоприменительной практики в методе разрешения двух-трех коллизий. Для признания необходимых причины более глубокого и постоянного характера, которых, как представляется, применительно к проблеме добросовестности в налоговом праве нет.¹⁹

В.И. Емельянов объясняет, почему понятия «добросовестность» и «недобросовестность» используются в основном в цивилистической науке.

В публичном праве не применяется являющийся главным для гражданского права принцип возмещения убытков. Это связано с тем, что во-первых, вред, причиненный обществу действиями, запрещенными уголовным или административным законодательством, невозможно установить в каждом конкретном случае с такой точностью, как эквивалент имущественного вреда, причиненного гражданским правонарушением, а во-вторых, публичная ответственность предусматривает различные виды санкций в отличие от единого имущественного возмещения в механизме гражданско-правовой ответственности. Определение как количественных, так и качественных параметров мер публичной ответственности не может быть полностью предоставлено суду. Поэтому в законах, устанавливающих публичную ответственность, предусматривается индивидуальная санкция для каждого правонарушения.

Этими различиями и обусловлено то, что в отраслях публичного права не используется понятие «недобросовестность». В них любые запрещенные законом действия, влекущие нежелательные для других лиц последствия, которые субъект должен осознавать, подпадают под категорию виновного правонарушения. Недобросовестность в отраслях публичной ответственности всегда называется виновностью, так как механизм установления негативных последствий здесь таков: запрет конкретного действия плюс специальная санкция за его совершение. Места для использования понятия «недобросовестность» не остается.²⁰

¹⁷Пункт 2 ст. 45 НК РФ (<http://ppt.ru/newstext.phtml?id=4394>), Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.01 № 138-О. <http://ppt.ru/newstext.phtml?id=5471>.

¹⁸Ст. 176 НК РФ, Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.03 № 329-О. <http://ppt.ru/newstext.phtml?id=301>.

¹⁹См.: Овсянников С.В. Есть ли место категории добросовестности в налоговом праве? Новости Петербургского правового портала. <http://ept.ru/news/26185>.

²⁰См.: Емельянов В.И. Разумность, добросовестность, злоупотребление гражданскими правами. М.: Лекс-Книга, 2002. С. 107-108.

В налоговом праве пытаются ввести одновременно две презумпции: невиновности и недобросовестности. Обе эти презумпции выведены Конституционным судом РФ. В постановлении от 17.12.96 №20-П Суд указал, что обязательным признаком налогового правонарушения является вина и при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как факт совершения такого правонарушения, так и наличие вины.²¹ В Определении от 25.07.2001 №138-О Суд вывел презумпцию добросовестности налогоплательщика.²² Указанными обстоятельствами (название и авторство) схожесть этих презумпций и заканчивается. Их детальный анализ показывает, что они существенно разнятся по остальным признакам.²³

Как справедливо считает Д.М. Щекин, презумпция невиновности вызвана необходимостью создать человеку гарантии от необоснованного привлечения к ответственности со стороны государства и выражает правовую аксиому «человек – высшая ценность». К указанному стоит добавить, что данный тезис считается правовой аксиомой только в правовых государствах.

Смысл данной презумпции – понудить компетентные государственные органы к активным и законным способам собирания доказательств вины обвиняемого и к надлежащему ее доказыванию в открытом, гласном и состязательном судебном процессе. Опровержение этой презумпции возможно только судебной процедурой. Последствия такого опровержения, закрепленного в судебном акте, вступившем в законную силу, – применение строго определенных мер ответственности за совершение деяний, прямо запрещенных законом.²⁴

Как следует из решений Конституционного Суда РФ, целью презумпции добросовестности налогоплательщика было исключение возложения на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом.²⁵ Однако такая очевидно благая цель (оградить налогоплательщика от незаконных обязанностей) приобрела в правоприменительной практике избирательный характер. Если анализировать этот тезис по методу «от противного», то получается, что на «недобросовестного налогоплательщика» можно возлагать обязанности, не предусмотренные законом.

Именно так понимают последствия «недобросовестности» некоторые должностные лица на-

²¹См.: Вестник Конституционного суда РФ. 1996. № 5.

²²См.: Вестник Конституционного суда РФ. 2002. № 2.

²³См.: Сасов К.А. Сравнительный анализ презумпций невиновности и добросовестности и добросовестности налогоплательщика. <http://nalogoved.ru/art/273>.

²⁴См.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ Пресс, 2002. С. 24.

²⁵См.: Определение Конституционного суда РФ от 18 января 2005г. № 36-О; от 16 октября 2003. № 329-О.



логовых органов.²⁶ Иногда такой подход применяют и некоторые арбитражные суды. Так, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа по одному из дел заключил: «Отсутствие в действиях налогоплательщика нарушений закона (легальность действий налогоплательщика) не означает одновременно и его добросовестности».²⁷

Из изложенного видно, что на практике презумпция невиновности гарантирует права всех налогоплательщиков, презумпция добросовестности – только тех, кто неопровержимо признан таковым судом. В этом случае ключевым является вопрос о критериях (признаках) добросовестности налогоплательщика. До настоящего времени эти критерии в законе не закреплены и имеют оценочный характер.

С.В. Овсяников приводит ряд убедительных доводов против применения категории добросовестности в налоговом праве.

Во-первых, вывод о необходимости разработки категории добросовестности в налоговом праве делается на основе того, что эта категория используется в других отраслях права. Однако приводимые при этом примеры – международное, гражданское, семейное, арбитражно-процессуальное право – свидетельствуют, что принцип добросовестности является обоснованным в тех областях общественных отношений, где действуют равные субъекты (государства, вступающие в международно-правовые обязательства, участники гражданского оборота, стороны арбитражного процесса и т. д.). Такое положение вещей можно объяснить тем, что требование добросовестного поведения является не односторонним, а встречным. Обоюдным. При этом интерес каждого из участников правоотношения пользуется одинаковым уровнем правовой защиты, поэтому каждый из этих субъектов вправе рассчитывать на добросовестное поведение своего контрагента.

Совершенно иначе истолковывается принцип добросовестности в налогово-правовой практике. Здесь он формулируется как односторонний, обращенный только к налогоплательщику. К тому же очевидно, что правовые средства защиты, находящиеся в руках государства и налогоплательщика, изначально несопоставимы: в частности, государство, выступая в налоговых правоотношениях и как субъект, взимающий налог в свою пользу (то есть выгодоприобретатель), и как субъект, устанавливающий налог, всегда имеет возможность исправить конструкцию налога, ужесточить его условия, устранить «лазейки» для налогоплательщика, то есть четко оформить в законе свой фискальный интерес.

Поэтому введение дополнительного критерия «добросовестность налогоплательщика» нарушает баланс публичных и частных интересов в сфере налогообложения.

Во-вторых, исторически категория добросовестности («доброй совести») в праве возникла как способ преодоления формализма древнеримского права, как попытка предоставить судебную защиту тем фактическим отношениям, которые ввиду противоречия букве закона или невыполнения «обрядовой» стороны сделки не могли иначе породить правовых последствий.

Однако такой подход, вполне уместный в области частного права, неприемлем в публичном праве, особенно в его имущественной (фискальной) сфере. Для налогового права формально-юридический аспект, вносящий определенность в правоотношения, ничуть не менее важен, чем фактический или волевой.

Нельзя также не отметить, что и в гражданском, и в арбитражно-процессуальном (гражданском процессуальном), и даже в международном праве принцип добросовестности прямо сформулирован в законе. Это позволяет законодателю указать последствия недобросовестных действий.

В налоговом праве нет упоминания о добросовестности.²⁸

По мнению К.А. Сасова, понятие «добросовестный налогоплательщик» не может быть презумпцией.

Данное понятие нельзя отнести к фактической презумпции, поскольку одни и те же обычно совершаемые налогоплательщиками действия оцениваются разными субъектами права по-разному. Так, большинство налогоплательщиков справедливо считают, что неестественно и необычно для них стремление уплачивать налоги в максимальном размере и заключать сделки с наихудшими налоговыми последствиями. Для налогоплательщика естественны минимизация трудозатрат и защита собственности (в том числе в судебном порядке), нежелание подчиняться неразумным требованиям налоговых органов.

Другие правоприменители (таких большинство в налоговых органах) те же самые действия налогоплательщика (особенно крупного) считают недобросовестными. По их мнению, добросовестным можно признать только того налогоплательщика, который исполняет любые требования налоговых органов и не оспаривает их действий и ненормативных актов.

При этом считается неестественным, что в течение проверяемого периода налогоплательщик ни разу не нарушил налогового законодательства и акт налоговой проверки не содержит никаких замечаний. Недобросовестными объявляются не только попытки вернуть налоговые переплаты (это объясняется причинением значительного ущерба бюджету), но и подача уточненных деклараций, в которых сумма налога к уплате уменьшается (это затрудняет налоговый контроль).

Некоторые налоговые чиновники считают признаком недобросовестности ошибочное истолкование налогоплательщиком налогового закона в свою пользу в случае правового пробела. И даже неверное, по мнению налогового органа, установление налогоплательщиком целевых положений налогового закона является признаком его недобросовестности.²⁹

Примечательно, что некоторые сотрудники налоговых органов считают, что «механизмом, способным решить данную проблему (ухода от уплаты налога), по справедливости стала добросовестность (недобросовестность), подменившая собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщика неправомерным».³⁰

Именно это обстоятельство и делает для некоторых налоговых органов и судов использование юридической фикции «недобросовестности» наиболее привлекательным: она освобождает, по их мнению, от доказывания неправомерности поведения налогоплательщика.

Однако применение к налогоплательщику каких-либо санкций за нарушение юридической фикции «добросовестности» в этом случае будет фиктивным (необоснованным и незаконным), поощряющим некомпетентность, недобросовестность и произвол налоговых органов при проведении ими контрольных налоговых мероприятий.

²⁶См.: Там же.

²⁷См.: Гаврилов П.А. Указ. соч. С. 12.

²⁸Там же.

²⁶См.: Гаврилов Л.А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений. Налоговые споры: теория и практика, 2005. № 9. С. 13.

²⁷Постановление ФАС До от 26 марта 2003. № Ф03-А7303-2/204.

ЗЛУПОТРЕБЛЕНИЕ ПРАВОМ В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

Иногда высказываются предложения о включении в налоговое законодательство нормы, аналогичной нормам ГК, о недопустимости злоупотребления налогоплательщиком своими правами, обусловив ее применение опровержением презумпции добросовестности налогоплательщика.

Я считаю, что злоупотребление правом в принципе неприменимо к налоговым правоотношениям. Понятие «злоупотребление правом» связано неразрывно с добросовестностью в объективном смысле, то есть с нравственно-этическими началами, что неприменимо к публичным отношениям, как я говорил выше.

Принятие такого предложения привело бы к весьма неблагоприятным последствиям.

Во-первых, в жертву будет принесен принцип определенности налогового права, так как налоговые последствия действий налогоплательщиков будут определяться крайне расплывчатыми критериями добросовестности и злоупотребления правом. По сути законная форма налога будет дополняться неправомерными признаками, так как добросовестность в конечном счете предполагает моральные критерии для оценки обоснованности поведения. Прочность права гораздо большее благо, чем гибкость, неопределенность и произвольность судебных решений, к которым приводит теория злоупотребления правом.

Во-вторых, не дело налогового права призывать налогоплательщика этически относиться к интересам государства. Налоговое право построено на принуждении, а принуждение – это не лучший способ проявления морали. История содержит примеры тщетности попыток установить административными методами добросовестность в обществе.

В-третьих, любая налоговая оптимизация будет поставлена под сомнение, так как всегда будет существовать опасность признания действий налогоплательщика недобросовестными. Однако стремление налогоплательщика к минимизации налоговых платежей всеми законными способами правомерно и оправдано в силу первичности права собственности над налоговыми обязательствами. Иными словами, любое максимальное использование налогоплательщиком юридических возможностей по минимизации налоговых платежей не может быть признано предосудительным.³¹

Судебная практика России, к сожалению, дает положительный ответ на вопрос о том, допустимо ли применять закрепленный в п. 1 ст. 10 ГК РФ запрет злоупотребления правом в налоговых отношениях.

Д.М. Щекин приводит пример из практики судов. Налоговая инспекция, проверив деятельность предприятия, доначислила большую сумму налогов. Добившись предоставления отсрочки по уплате налогов, предприятие учредило дочернюю компанию и передало в ее уставный капитал основные средства (здание кафе).

Налоговая инспекция, обнаружив, что основные средства, на которые могло быть обращено взыскание, переданы другой компании, предъявила иск о признании сделки недействительной и взыскании в доход государства всего полученного по сделке (ст. 169 ГК РФ). Федеральный арбитражный суд Уральского округа признал удовлетворение иска налоговой инспекции правомерным. При этом суд отметил: «Налогоплательщик в соответствии со ст. 10 ГК РФ не вправе злоупотреблять своим правом и распоряжаться частью своего имущества, которая в виде определен-

³¹См.: Щекин Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика.

ной денежной суммы подлежит взносу в казну». В этом примере очень хорошо видно, что не найдя другого основания для предотвращения недобросовестных действий налогоплательщика по уводу имущества от взыскания, суд использовал институт злоупотребления гражданским правом (ст. 10 ГК РФ). Между тем действия налогоплательщика направлены на нарушение налогового законодательства и должны быть пресечены средствами налогового права.

Институт злоупотребления гражданским правом в этом случае неприменим, так как в назначение субъективного гражданского права не может входить учет интересов бюджета. В этом примере налицо недобросовестность, но ее негативные правовые последствия не должны устраняться по ст. 10 ГК РФ и тем более через взыскание всего полученного от сделки в доход государства.³²

Учитывая, что весьма активно обсуждается вопрос о предоставлении налоговым органам права предъявлять в суды иски о признании сделки недействительной, можно представить, как они будут рады получить право на основе расплывчатой категории добросовестности признавать недействительными абсолютно законные действия, не соответствующие фискальным целям.

Данная практика нашла поддержку в юридической литературе.

По мнению Г.А. Гаджиева, в целях недопущения злоупотребления предоставленными субъективными правами в ряде стран существует сформулированная судами доктрина «деловой цели», суть которой в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее сторон, может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. При этом налоговая экономия не признается деловой целью сделки. С точки зрения Г.А. Гаджиева, такая доктрина в российском праве сформулирована Высшим арбитражным судом РФ в Постановлениях от 29.04.1997г. №09.02.1999г. №6747/98.³³

По мнению В.А. Белова, злоупотребление правом в налоговых отношениях – это способ достижения антиобщественных, как правило, противоправных целей либо получения льгот и привилегий, не предусмотренных правовым статусом злоупотребляющего правом лица, через осуществление действий (бездействия), формально соответствующих требованию закона.

При доказывании факта злоупотребления налогоплательщиком своим правом необходимо исходить из того, что налоговые отношения производны от отношений гражданско-правовых. Иными словами, гражданско-правовая сделка всегда выступает формальным основанием для злоупотребления правом в налоговой сфере. Следовательно, для установления недобросовестности налогоплательщика необходимо доказать недействительность заключенной им сделки, с совершением которой возникает формальное право на налоговую льготу, налоговый вычет и иные налоговые преимущества.³⁴

Между тем эти утверждения не основаны ни на законе, ни на логике.

В соответствии с п. 4 ст. 1 ГК к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим бюджетным отно-

³²См.: Щекин Д.М. Указ. соч.

³³См.: Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления // Юрист. 2004. № 42. С. 10-11.

³⁴См.: Белов В.А. Злоупотребление правом в налоговой сфере // Арбитражная практика. 2002 г. № 1. С. 33-40.

шениям, гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев предусмотренных законодательными актами.

Такой нормы действующее законодательство не содержит.

Представляется сомнительным обоснование возможности по российскому праву признать сделку недействительной по мотиву отсутствия у нее «деловой цели».

Кроме того, поскольку, с одной стороны, в силу прямого указания ГК целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, а не наполняемость бюджета, с другой стороны – уменьшение налоговых платежей необходимо ведет к увеличению прибыли, то следует признать, что любые гражданско-правовые сделки, преследующие цель снижения налогового бремени, направлены на достижение признанной законом цели и в силу этого являются действительными.³⁵

Говорить о том, что действия частного субъекта должны соответствовать публичному интересу, нельзя, так как такие действия должны соответствовать только закону (ч. 2 ст. 15 Конституции РФ), который и есть средство внешнего выражения публичного интереса. Требовать соответствия действий частного субъекта чему-то, не являющемуся законом, значит требовать действий, не соответствующих закону, а значит не соответствующих и публичному интересу. Кроме того, недействительность сделки не является средством доказывания, поскольку не названа в качестве такового в соответствующих нормах процессуальных кодексов (ч. 2. ст. 64 АПК РФ, ч. 1 ст. 55 ГПК РФ).

Применение частноправового по своему характеру института злоупотребления правом к налоговым отношениям противоречит природе указанных отношений как публично-правовых.

Назначение гражданско-правового института запрета злоупотребления субъективным гражданским правом призвано побудить субъекта действовать в своем интересе. Совершение таких действий возможно только в случае, когда в субъекте слиты воедино интерес и воля, направленная на осуществление интереса. В публичном субъекте такого совпадения нет, так как в нем происходит разрыв между волей лица, осуществляющего публичное право (государственный орган, чиновник), и интересом, неотъемлемо принадлежащим самому публичному субъекту. Права-полномочия государственных органов не являются субъективными правами. Они призваны действовать не в своем, а в публичном интересе. Как следствие, в их действиях не может быть шиканы.³⁶

Выводы

Таким образом, внедрение понятия «добросовестности» и «недобросовестности» в налоговое право является очередной неудачной попыткой распространить на публичные отношения гражданско-правовые понятия. В налоговом праве понятие недобросовестности целиком совпадает с понятием виновности, и нельзя вводить неопределенное гражданско-правовое понятие

в нормы налогового права, которое по сути своей должно быть строго формализованным.

В Казахстане опасность произвола налоговых и судебных органов резко усилится в случае принятия нормы о праве налоговых органов предъявлять иски о признании гражданско-правовой сделки недействительной. Нельзя давать им в руки такое неопределенное и допускающее произвольные толкования понятие как добросовестность.

Мы должны выработать четкие основания, по которым налоговые органы могут предъявлять такие иски. Эти основания должны быть строго определенными и основаны не на неопределенных понятиях, а на четко установленных критериях.

Таким критерием может быть вина, причем только в форме умысла. Лично мне импонирует предложение, сделанное Савсерисом С.В., одним из немногих, кто защитил кандидатскую диссертацию на тему: Категория «недобросовестность» в налоговом праве.³⁷

Выступая против применения понятия «злоупотребления правом» в налоговых отношениях, автор предлагает ограничить понятие «недобросовестности налогоплательщика» совершением им мнимых и притворных сделок.

Мнимые и притворные сделки имеют ярко выраженный характер недобросовестного поведения, субъективной стороной которого является умышленная вина. Мне кажется, следует установить, что единственным основанием признания сделки недействительной по иску налоговых органов может быть только признание сделки мнимой или притворной (только по решению суда).

М. К. Сүлейменов: Жеке және қоғамдық құқық салаларында адалдық қағидатын қолдану.

Мақалада адалдық қағидаты талданады және ол азаматтық құқық пен жеке құқықтың басқа салаларында қолданылатындығы және барынша көп қолданылуы тиіс екендігі дәлелденеді. Адалдық, кінәлі болу және құқықты теріс пайдалану түсініктерінің арақатынасы қарастырылады. Автордың пікірі бойынша қоғамдық құқықта, әсіресе салық құқығында адалдық қағидаттарына принципті түрде әдейі жол бермеушілік дәлелденген.

Түйінді сөздер: адалдық, арам ниеттілік, құқықты теріс пайдалану, азаматтық құқық, салық құқығы, жеке құқық, қоғамдық құқық, заңға сәйкес, құқық және адамгершілік.

M. Suleimenov: Application of the principle of good faith in branches of private and public law.

In article the principle of good faith is analyzed and proved that it is applied and has to receive still bigger application in civil law and other branches of private law. The ratio of concepts «good faith», «guilt» and «abuse of the right» is analyzed. Due to the author's opinion basic inadmissibility of application of the principle of good faith in public law, especially in the tax right, is proved.

Keywords: Good faith, Bad faith, guilt, abuse the right, civil law, tax right, private law, public law.

³⁵ См.: Радченко С. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Законодательство и экономика. 2005. № 9. С. 30-33. <http://www.vegalex.ru/text/31881>.

³⁶ См.: Там же.

³⁷ См.: Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. Автореферат дисс... канд. наук. М.: 2006. <http://www.dissercat.com/content>.