

## Добросовестность налогоплательщика как фактор безопасности государства: реалии налогового законодательства и судебной практики Украины

### The Honesty of Taxpayer as Factor of the State Security: Realities of Tax Legislation and Judicial Practice of Ukraine

Игорь Иванович Бабин  
[Igor Ivanovich Babin]

**Abstract:** *In this study, the category of the “honesty of taxpayer” and features of its application in the tax legislation and judicial practice of Ukraine are analysed. Explained are also the evaluation and subjective character of this category, because the clear criteria of the honesty in law are absent and judicial practice is characterised by an extraordinarily wide set of such criteria and by different application of them. Tax organs and courts in their struggle with abuse of rights by taxpayers avoiding payments of taxes use the category “honesty of taxpayer”. However, if dishonesty is one of manifestations of abuse of the civil or tax rights by taxpayers, it is simple to discover that the current tax legislation has facilities to influence such taxpayers. The category “honesty” has rather moral and ethical than juridical nature and comes out from the maintenance of the Constitutional norms which provide for the social and democratic character of Ukraine. At the same time, the mechanical use of this unjuridical category in judicial practice by the decision-making in concrete tax disputes can result in violation of democratic and legal principles. Moreover, application of such category as “honesty” in the administrative legal proceedings can lead to illegal and groundless court decisions. Application of legal fiction “dishonesty taxpayer” for filling of blanks in tax legislation as well as application of tax penalties to taxpayers are: 1) violating the presumption of innocent taxpayer; 2) encouraging the judicial dishonesty of the tax organs; 3) conducing to judicial errors; 4) violating the balance of public and private interests in the legal state.*

**Key Words:** Tax Law; Tax Legislation; Honesty of Taxpayer; Ukraine.

**Аннотация:** Проанализирована категория “добросовестность налогоплательщика” и особенности ее применения в налоговом законода-

тельстве и судебной практике Украины. Показано оценочный и субъективный характер данного понятия. Поскольку четкие, закрепленные в законе критерии добросовестности отсутствуют, а судебная практика характеризуется чрезвычайно широким набором таких критериев и их неодинаковым применением. Используется категория “добросовестность налогоплательщика” налоговыми органами и судами для борьбы со злоупотреблением своими правами налогоплательщиками и уклонением от уплаты налогов. Но, если предположить, что недобросовестность является одним из проявлений злоупотребления налогоплательщиком своими гражданскими или налоговыми правами, то несложно обнаружить, что действующее налоговое законодательство имеет средства воздействия на такого налогоплательщика. Понятие “добросовестность” имеет скорее морально-этическую, чем правовую природу, следует из содержания конституционных норм, обеспечивающих социальный и демократический характер Украины. Вместе с тем, механическое использование этих неюридических понятий в судебной практике при разрешении конкретных налоговых споров может привести к нарушению демократических и правовых принципов. Более того, использование в административном судопроизводстве такого понятия как “добросовестность” может привести к незаконному и необоснованному решению по делу. Применение юридической фикции “недобросовестный налогоплательщик” для заполнения пробелов налогового законодательства и применения к налогоплательщику налоговых санкций: 1) нарушает презумпцию невиновности налогоплательщика; 2) поощряет процессуальную недобросовестность налоговых органов; 3) ведет к судебным ошибкам; 4) нарушает баланс публичных и частных интересов в правовом государстве.

**Ключевые слова:** Налоговое право; налоговое законодательство; добросовестность налогоплательщика; Украина.

## Введение

Понятие добросовестности в сфере налоговых отношений появилось относительно недавно. Его определение и содержание до сих пор не раскрыто ни в одном из законодательных или подзаконных нормативно-правовых актов в сфере налогообложения. Однако в Украине на уровне судебной власти можно наблюдать трансформацию отношения к презумпции добросовестности налогоплатель-

щика и ее использования при обосновании судебных решений. Так, если до недавнего времени украинские суды прямо не указывали на добросовестность налогоплательщика, но фактически ее признавали,<sup>1</sup> то в последнее время наблюдается тенденция к прямому указанию на нее в судебных решениях. Например, Высший Административный Суд Украины в своем Постановлении от 29 апреля 2010 отметил, что одним из принципов рассмотрения налоговых споров является принцип презумпции добросовестности плательщика, в связи с чем предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговых декларациях, налоговых накладных и других первичных документах, являются достоверными.<sup>2</sup>

### **Целесообразность использования презумпции добросовестности налогоплательщика в налоговом праве**

Судебной системой Украины принцип добросовестности используется при рассмотрении определенных категорий налоговых споров. Так, например, Верховным Судом Украины сделан вывод о злоупотреблении правом при осуществлении налоговой оптимизации налогообложения прибыли через убыточные продажи. Судом в Постановлении от 26 ноября 2002 по делу №20-6/030 не оспаривается возможность формирования валовых расходов при убыточных продажах. Но судом учтен факт убыточности торговых операций при покупке товара и его продажи в один день при значительно сниженной цене. В мотивировочной части Верховный Суд Украины отметил отсутствие цели получения прибыли при приобретении товара, как основного условия валовых расходов. Итак, для квалификации действий лица важно какую экономическую цель преследовал налогоплательщик покупая и продавая товар. Поэтому, по мнению суда при осуществлении этой операции имела место нало-

---

<sup>1</sup> *Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 8/140* [2004-04-06]. Business: Law and Practice, 2004, no. 17 [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 8/140* [2004-04-06]. Бізнес: законодавство та практика, 2004, № 17].

<sup>2</sup> *Decision of the Higher Administrative Court of Ukraine No. K-6441/07* [2010-04-29] [online]. 2017 [cit. 2017-02-21]. Available at: <http://jurportal.org/writ/9338826> [in the Ukrainian original *Постанова Вищого Адміністративного Суду України № К-6441/07* [2010-04-29] [онлайн]. 2017 [цит. 2017-02-21]. Доступно на: <http://jurportal.org/writ/9338826>].

говая оптимизация (фактически уклонение) без добросовестного соблюдения норм налогового законодательства.<sup>3</sup>

Сторонники использования категории добросовестности в налоговом праве отмечают, что она представляет собой необходимое условие осуществления прав налогоплательщиков, а также других участников правоотношений, определенных законодательством о налогах и сборах. В частности, А. В. Гришин пишет, что “добросовестность” является категорией, которая отражает экономический и правовой смысл действий налогоплательщика в конкретных хозяйственных ситуациях. Поэтому добросовестность необходимо рассматривать как один из основных критериев при оценке правомерности поведения налогоплательщиков в ходе выполнения ими обязанностей по уплате налогов. Установление добросовестности или недобросовестности действий конкретных лиц по уплате налогов относится к компетенции судов, рассматривающих дела на основе исследования фактических обстоятельств.<sup>4</sup> Признание налогоплательщика недобросовестным, указывает С. Федоров, значит его неизбежный проигрыш в суде.<sup>5</sup>

Вместе с тем необходимо отметить, что презумпция добросовестности налогоплательщика имела своей целью исключить возложение на добросовестного налогоплательщика обязанностей, не предусмотренных законом. Однако такая цель приобрела в правоприменительной практике необоснованно избирательный характер. Если проанализировать данную презумпцию по методу “от противного”, то получается, что на недобросовестного налогоплательщика обязанности, не предусмотренные законом, можно возлагать. Именно такой подход получил довольно широкое распространение в правоприменительной, в том числе судебной, практике.

---

<sup>3</sup> *Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 20-6/030* [2002-11-26]. Business: Law and Practice, 2003, no. 16 [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 20-6/030* [2002-11-26]. Бізнес: законодавство та практика, 2003, № 16].

<sup>4</sup> GRISHIN, A. V. Definition and Criteria of Bad Faith Taxpayers. *Your Tax Attorney*. 2005, no. 2, p. 23. ISSN 1028-7450 [in the Russian original ГРИШИН, А. В. Понятие и критерии недобросовестности налогоплательщиков. *Ваш налоговый адвокат*. 2005, № 2, с. 23. ISSN 1028-7450].

<sup>5</sup> FEDOROV, S. In Arbitrage – With a Good Conscience. *Accounting, Taxes, Law*. 2006, no. 16, p. 1. ISSN 1728-9661 [in the Russian original ФЕДОРОВ, С. В арбитраж – с доброй совестью. *Учет. Налоги. Право*. 2006, № 16, с. 1. ISSN 1728-9661].

Еще одним недостатком данной презумпции является отсутствие четких, закрепленных в законе, критериев добросовестности. Поскольку в настоящее время они носят оценочный, субъективный характер. Судебная практика к обстоятельствам, которые указывают на недобросовестность налогоплательщиков, относит: отражение в учете операций, которые невозможно было осуществить из-за недостаточности времени и ресурсов; отсутствие таких объективных условий для ведения предпринимательской деятельности, как управленческий и технический персонал, основные средства, производственные активы; отсутствие первичных документов, подтверждающих перевозку, хранение и передачу товара, который был произведен или перепродан; осуществления налогоплательщиками и отражения ими в учете только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с получением налоговых преимуществ, если для данного вида деятельности необходимо осуществление также и других хозяйственных операций; учет операций налогоплательщика не отражает действительного экономического содержания этих операций; условия договоров не являются для налогоплательщика наиболее выгодными; налоговые преимущества обеспечиваются за счет сделок с фирмами, которые не состоят на учете в налоговых органах и чей фактический адрес не совпадает с адресом указанным в Едином государственном реестре (ЕГРПОУ); налогоплательщики сначала отчуждают имущество, а потом снова приобретают права на него; преимущества полученные налогоплательщиками после того как взаимозависимые лица провели ряд операций, расплачиваясь друг с другом с помощью взаимозачетов.

### **Последствия злоупотребления налогоплательщиками своими правами**

По утверждению Н. А. Мацелик и В. А. Пригоцкого, антонимом добросовестного применения действующих налоговых правовых норм (реализации своих прав) является злоупотребление правом, а именно искажение и обход закона.<sup>6</sup> Но, если предположить, что недобросовестность является одним из проявлений злоупотребления налогоплательщиком своими гражданскими правами, то нетрудно обна-

---

<sup>6</sup> MATSELYK, M. O. и V. A. PRYHOTSKYY. Good Faith and Optimization of the Payment of Taxes. *State and Law*. 2010, no. 48, p. 336. ISSN 1563-3349 [in the Ukrainian original МАЦЕЛИК, М. О. и В. А. ПРИГОЦЬКИЙ. Добросовісність і оптимізація при сплаті податків. *Держава і право*. 2010, № 48, с. 336. ISSN 1563-3349].

ружить, что действующее налоговое законодательство имеет средства воздействия на такого налогоплательщика. Например, Налоговый кодекс Украины не запрещает проведение реорганизации налогоплательщика в форме разделения (выделения), однако согласно пункту 153.15.2 статьи 153 Налогового кодекса Украины стоимость корпоративных прав в учете участников определяется в сумме, равной стоимости доли акций в юридическом лице, которое реорганизуется, пропорционально стоимости чистых активов юридического лица, которое реорганизовалось. Приведем другой пример, гражданское законодательство Украины не ограничивает цену сделки, но если цена сделки отличается от рыночной на 20 % и более, налоговый орган в соответствии со статьей 39 Налогового кодекса Украины, опровергнув презумпцию рыночной цены сделки, вправе доначислить сумму налога, используя косвенные методы определения налоговой базы.

Налоги являются основным источником публичных доходов, соответственно, государство постоянно совершенствует порядок их взимания, внося изменения в законодательство. С другой стороны, налогоплательщики заинтересованы в снижении налоговой нагрузки. В результате, на каждое усовершенствование, совершенное государством, налогоплательщики находят несколько способов минимизации налога и уклонения от его уплаты.<sup>7</sup> В действующем налоговом законодательстве не закреплено критериев, позволяющих провести четкое разграничение между законным уменьшением налогов (налоговой оптимизацией) и уклонением от уплаты налогов. В связи с этим, актуальной является проблема так называемых “серых схем”, когда налогоплательщик формально не нарушая ни одну статью налогового законодательства, но, применяя определенные схемы, существенно уменьшает свои налоговые обязательства по сравнению с другими налогоплательщиками, которые такие схемы не используют (обход налогового закона). Время от времени законодатель принимает соответствующие поправки к налоговым законам, которыми закрывает “пробелы” в налоговом законодательстве, позволяющие уменьшать размер налоговых отчислений налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов. Такие по-

---

<sup>7</sup> BABIN, I. I. *Presumptions and Fictions in Tax Law: Textbook*. Chernivtsi: Ruta, 2009, pp. 211-212. ISBN 978-966-423-009-1 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Презумпції та фікції в податковому праві: Навчальний посібник*. Чернівці: Рута, 2009, с. 211-212. ISBN 978-966-423-009-1].

правки в основном принимаются по результатам практической деятельности налоговых и других контролирующих органов в результате выявленных ими случаев легального ухода от уплаты налогов, что происходит из-за нечеткости и несовершенства налоговых законов.

Например, достаточно популярными среди украинских налогоплательщиков были операции с предоставлением услуг роялти. Суть которых заключалась в следующем: в другой стране регистрировалась торговая марка, право на использование которой покупала украинская компания и ежегодно платила за это деньги – причем суммы роялти, очень часто астрономические, относила на свои валовые расходы. С вступлением в силу Налогового кодекса Украины украинская компания, которая платит роялти иностранной компании из страны, которая не включена в перечень оффшорных зон Кабинетом Министров Украины, имеет право отнести на валовые расходы не более 4 % дохода от реализации продукции, товаров и услуг за вычетом налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизного налога за год, предшествующий отчетному. Если же компания насчитывает роялти нерезиденту из страны, которая имеет оффшорный статус, такие выплаты не могут быть отнесены к валовым расходам вообще. Подобные ограничения в отношении расходов украинских компаний устанавливаются на услуги нерезидентов в сфере рекламы, маркетинга, консалтинга, инжиниринга.<sup>8</sup>

Приведенные примеры показывают, что налогоплательщики, которые действуют в пределах своих прав, могут понести неблагоприятные последствия в случае злоупотребления ими. Но изложенное не дает ответа на вопрос, являются ли данные налогоплательщики недобросовестными. Если так, то по логике презумпции добросовестности на таких налогоплательщиков могут возлагаться дополнительные обязанности кроме тех, что прямо определены в Налоговом кодексе. Опровержение презумпции добросовестности участников гражданских отношений, которая следует из статьи 12 Гражданского кодекса Украины, имеет четко определенные послед-

---

<sup>8</sup> BABIN, I. I. *Tax Law of Ukraine: Textbook*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2012, pp. 215-216. ISBN 978-966-423-190-6 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Податкове право України: Навчальний посібник*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2012, с. 215-216. ISBN 978-966-423-190-6].

ствия: двусторонняя реституция, возмещение убытков, компенсационная неустойка, пеня и другие.

### **Добросовестность налогоплательщика как правовой феномен**

Опровержение презумпции добросовестности участников гражданских отношений, которая следует из статьи 12 Гражданского кодекса Украины, имеет четко определенные последствия: двусторонняя реституция, возмещение убытков, компенсационная неустойка, пеня и другие. Что касается налогового законодательства, то с понятием “недобросовестность” в нем не связано никаких санкций или неблагоприятных последствий для налогоплательщика. Поэтому возникает вопрос: является ли термин “добросовестный налогоплательщик” презумпцией как таковой? По нашему мнению, нет, поскольку, во-первых, презумпция добросовестности не закреплена в нормах налогового права, то есть не является законодательной. Во-вторых, данное понятие нельзя отнести и к фактической презумпции, поскольку одни и те же действия, совершаемые налогоплательщиками, оцениваются разными субъектами права по-разному. Даже размер одного и того же налога для его плательщика считается “естественно большим”, а для налогового органа “естественно маленьким”. Большинство налогоплательщиков справедливо считают, что неестественным и необычным является стремление уплачивать налоги в максимальном размере и заключать сделки с наименьшими для себя налоговыми последствиями. В этом смысле обычным является поведение налогоплательщика, которое заключается в своевременном возвращении налоговых переплат, бюджетном возмещении налога на добавленную стоимость (НДС), использовании законных налоговых льгот и других законных способов налоговой оптимизации.<sup>9</sup>

Такую точку зрения отстаивает и Высший Административный Суд Украины, который в своем Постановлении от 29 апреля 2010 отметил, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы,

---

<sup>9</sup> BABIN, I. I. Tax Optimization as a Category of Tax Law. *Chernivtsi National University Scientific Review: Jurisprudence: No. 765*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2015, pp. 103-108. ISSN 2221-173X [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. Податкова оптимізація як категорія податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство: № 765*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2015, с. 103-108. ISSN 2221-173X].

а сведения, содержащиеся в налоговых декларациях, налоговых накладных и других первичных документах, достоверны;<sup>10</sup> а в Постановлении от 27 октября 2011 отметил, что оценка эффективности использования товаров в производстве (а именно – выход готовой продукции, наличие или отсутствие отходов, дальнейшее использование этих отходов) не влияет на налоговый учет налогоплательщика.<sup>11</sup>

В то время налоговые органы, как показывает эта же судебная практика, считают такие действия налогоплательщика недобросовестными. По их мнению, добросовестным можно признать только того, кто выполняет любые требования налоговых органов и не отрицает их действия и решения. 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 представление уточненных деклараций, в которых сумма налога к уплате уменьшается (это затрудняет налоговый контроль).

При наличии правовых пробелов в налоговом законодательстве в качестве признаков недобросовестности нередко расценивается ошибочное толкование налогоплательщиком налогового закона в свою пользу и даже неверное, по мнению налогового органа, установление целевых установок закона.<sup>12</sup> Такой подход можно было бы считать дискуссионным и спорным, если бы он не противоречил презумпции правомерности решений налогоплательщика в случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или раз-

---

<sup>10</sup> *Decision of the Higher Administrative Court of Ukraine No. K-6441/07* [2010-04-29] [online]. 2017 [cit. 2017-02-21]. Available at: <http://jurportal.org/writ/9338826> [in the Ukrainian original *Постанова Вищого Адміністративного Суду України № К-6441/07* [2010-04-29] [онлайн]. 2017 [цит. 2017-02-21]. Доступно на: <http://jurportal.org/writ/9338826>].

<sup>11</sup> *Resolution of the Higher Administrative Court of Ukraine No. K-13955/09* [2011-10-27] [in the Ukrainian original *Ухвала Вищого Адміністративного Суду України № К-13955/09* [2011-10-27]].

<sup>12</sup> *Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 21-47a10* [2011-01-31] [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 21-47a10* [2011-01-31]]; и *Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 21-231a11* [2011-10-10] [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 21-231a11* [2011-10-10]].

ных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирурующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа.<sup>13</sup>

В связи с этим, можно утверждать, что понятие “добросовестность налогоплательщика” не является презумпцией как таковое, а понятие “недобросовестность налогоплательщика” не является опровержением презумпции. Правовая природа этих феноменов скорее похожа на юридическую фикцию. Термин “фикция” означает выдумку, вымысел, а также прием, который заключается в том, что действительность подводится под определенную условную формулу.<sup>14</sup> Юридическая фикция – это правовой прием, позволяющий регулировать существующие правоотношения при наличии правовых пробелов, то есть применять к этим правоотношениям нормы права, регулирующие сходные правоотношения по аналогии.<sup>15</sup> Если это утверждение верно, то применение этой юридической фикции для регулирования налоговых правоотношений является недопустимым. Так, пункт 2 статьи 1 Гражданского кодекса Украины прямо запрещает распространять положения гражданского права на имущественные отношения, основанные на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, а также к налоговым и бюджетным отношениям. Применение любых налоговых санкций возможно только в случае нарушения предписаний и запретов, которые либо прямо установлены в законе, или с неизбежностью из закона вытекают. Неопределенность нормы, особенно нормы устанавливающей юридическую ответственность, абсолютно недопустима как с точки зрения статьи 64 Конституции Украины, так и с учетом того, что она влечет за собой высокую вероя-

---

<sup>13</sup> Статті 4, 5 і 6. *Tax Code of Ukraine*. Supreme Council of Ukraine, 2011, No. 13-14, No. 15-16, No. 17, p. 112 [in the Ukrainian original *Податковий кодекс України*. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112].

<sup>14</sup> BABIN, I. I. *Presumptions and Fictions in Tax Law: Textbook*. Chernivtsi: Ruta, 2009, p. 77. ISBN 978-966-423-009-1 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Презумпції та фікції в податковому праві: Навчальний посібник*. Чернівці: Рута, 2009, с. 77. ISBN 978-966-423-009-1].

<sup>15</sup> BABIN, I. I. The Juridical Fictions in Tax Law. *Chernivtsi National University Scientific Review: Jurisprudence: No. 461*. Chernivtsi: Ruta, 2008, p. 89 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. Юридичні фікції в податковому праві. *Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство: № 461*. Чернівці: Рута, 2008, с. 89].

тность произвольного применения. Представляется, что изложенное в полной мере относится к юридической фикции “недобросовестность налогоплательщика”. Налоговый кодекс Украины, как и все другое публичное законодательство, построенный по разрешительному принципу: необходимо делать только то, что прямо предусмотрено законом. При этом, ни Налоговый кодекс Украины, ни Кодекс административного судопроизводства Украины, не содержат специальных процедур для установления недобросовестности налогоплательщика. На практике она устанавливается с помощью опровержения юридической фикции “добросовестность налогоплательщика”.

По мнению П. А. Гаврилова, механизмом, способным решить проблему уклонения от уплаты налогов, “стала добросовестность (недобросовестность), что подменила собой необходимость доказывания сложного юридического состава признания действий налогоплательщиков неправомерными”.<sup>16</sup> Представляется, что для ряда налоговых органов и судов именно это обстоятельство сделало использование юридической фикции “недобросовестность” наиболее привлекательным, потому что она освобождает от доказывания неправомерности поведения налогоплательщика. Но в таком случае, применение к налогоплательщику каких-либо санкций за нарушение юридической фикции “добросовестность” будет фиктивным (необоснованным и незаконным), поощряя некомпетентность, недобросовестность налоговых органов при осуществлении ими контрольных налоговых мероприятий. П. А. Гаврилов утверждает, что “недобросовестность не является разновидностью правонарушения и не влечет за собой каких-либо санкций. Относительно недобросовестного налогоплательщика просто не реализуется гарантированность права со стороны государства”.<sup>17</sup> С таким утверждением нельзя согласиться, поскольку государственный орган, лишает лицо, в том числе и правонарушителя, его субъективных прав не на основании закона, сам становится правонарушителем.

<sup>16</sup> GAVRILOV, P. A. Dishonesty of Taxpayers in the Area of Tax Relations. *Tax Litigation: Theory and Practice*. 2005, no. 9, p. 13. ISSN 1810-2840 [in the Russian original ГАВРИЛОВ, П. А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений. *Налоговые споры: Теория и практика*. 2005, № 9, с. 13. ISSN 1810-2840].

<sup>17</sup> GAVRILOV, P. A. Dishonesty of Taxpayers in the Area of Tax Relations. *Tax Litigation: Theory and Practice*. 2005, no. 9, p. 14. ISSN 1810-2840 [in the Russian original ГАВРИЛОВ, П. А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений. *Налоговые споры: Теория и практика*. 2005, № 9, с. 14. ISSN 1810-2840].

Налоговое законодательство Украины прямо запрещает налоговую дискриминацию налогоплательщиков по любым признакам, в том числе по признаку их недобросовестности.<sup>18</sup> Более того, принцип равенства всех плательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации отнесено к основным принципам налогового законодательства Украины. Применительно к судебной власти принцип добросовестности – это прежде всего метод, позволяющий судье обеспечить гармонию, баланс частных и публичных интересов. В Украине баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях обеспечен нормой-принципом, закрепленной в пункте 4.1.4 статьи 4 Налогового кодекса Украины. Из данной нормы прямо следует, что публичные интересы обеспечиваются посредством закрепления правил поведения налогоплательщика в законе. В случае наличия пробелов и противоречий в налоговом законодательстве решения налогоплательщика признаются правомерными. Итак, лишение прав или возложение дополнительных обязанностей на любого (а не только недобросовестного) налогоплательщика без их четкого закрепления в законе будет неправомерным, нарушающим баланс публичных и частных интересов.

### Заключение

Подытоживая вышеизложенное, можно отметить, что понятие “добросовестность” имеет скорее морально-этическую чем правовую природу, следует из содержания конституционных норм, обеспечивающих социальный и демократический характер Украины. Вместе с тем, механическое использование этих неюридических понятий в судебной практике при разрешении конкретных налоговых споров может привести к нарушению демократических и правовых принципов. Более того, использование в административном судопроизводстве такого понятия как “добросовестность” может привести к незаконному и необоснованному решению по делу. Применение юридической фикции “недобросовестный налогоплательщик” для заполнения пробелов налогового законодательства и применения к нему налоговых санкций: 1) нарушает презумпцию невиновности налогоплательщика; 2) поощряет процессуальную недо-

---

<sup>18</sup> Статья 4. *Tax Code of Ukraine*. Supreme Council of Ukraine, 2011, No. 13-14, No. 15-16, No. 17, p. 112 [in the Ukrainian original *Податковий кодекс України*. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112].

бросовестность налоговых органов; 3) ведет к судебным ошибкам; 4) нарушает баланс публичных и частных интересов в правовом государстве.

### Библиографический список [References]

BABIN, I. I. *Presumptions and Fictions in Tax Law: Textbook*. Chernivtsi: Ruta, 2009. 319 p. ISBN 978-966-423-009-1 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Презумпції та фікції в податковому праві: Навчальний посібник*. Чернівці: Рута, 2009. 319 с. ISBN 978-966-423-009-1].

BABIN, I. I. *Tax Law of Ukraine: Textbook*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2012. 503 p. ISBN 978-966-423-190-6 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Податкове право України: Навчальний посібник*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2012. 503 с. ISBN 978-966-423-190-6].

BABIN, I. I. Tax Optimization as a Category of Tax Law. *Chernivtsi National University Scientific Review: Jurisprudence: No. 765*. Chernivtsi: Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University Press, 2015, pp. 103-108. ISSN 2221-173X [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Податкова оптимізація як категорія податкового права. Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство: № 765*. Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2015, с. 103-108. ISSN 2221-173X].

BABIN, I. I. The Juridical Fictions in Tax Law. *Chernivtsi National University Scientific Review: Jurisprudence: No. 461*. Chernivtsi: Ruta, 2008, pp. 89-92 [in the Ukrainian original БАБІН, І. І. *Юридичні фікції в податковому праві. Науковий вісник Чернівецького університету: Правознавство: № 461*. Чернівці: Рута, 2008, с. 89-92].

*Decision of the Higher Administrative Court of Ukraine No. K-6441/07* [2010-04-29] [online]. 2017 [cit. 2017-02-21]. Available at: <http://jurportal.org/writ/9338826> [in the Ukrainian original *Постанова Вищого Адміністративного Суду України № К-6441/07* [2010-04-29] [онлайн]. 2017 [цит. 2017-02-21]. Доступно на: <http://jurportal.org/writ/9338826>].

*Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 8/140* [2004-04-06]. Business: Law and Practice, 2004, no. 17 [in the Ukrainian original *Пос-*

- танова Верховного Суду України № 8/140 [2004-04-06]. Бізнес: законодавство та практика, 2004, № 17].
- Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 20-6/030* [2002-11-26]. Business: Law and Practice, 2003, no. 16 [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 20-6/030* [2002-11-26]. Бізнес: законодавство та практика, 2003, № 16].
- Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 21-47a10* [2011-01-31] [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 21-47a10* [2011-01-31]].
- Decision of the Supreme Court of Ukraine No. 21-231a11* [2011-10-10] [in the Ukrainian original *Постанова Верховного Суду України № 21-231a11* [2011-10-10]].
- FEDOROV, S. In Arbitrage – With a Good Conscience. *Accounting. Taxes. Law*. 2006, no. 16, p. 1. ISSN 1728-9661 [in the Russian original ФЕДОРОВ, С. В арбитраж – с доброй совестью. *Учет. Налоги. Право*. 2006, № 16, с. 1. ISSN 1728-9661].
- GAVRILOV, P. A. Dishonesty of Taxpayers in the Area of Tax Relations. *Tax Litigation: Theory and Practice*. 2005, no. 9, pp. 11-15. ISSN 1810-2840 [in the Russian original ГАВРИЛОВ, П. А. Недобросовестность налогоплательщиков в сфере налоговых отношений. *Налоговые споры: Теория и практика*. 2005, № 9, с. 11-15. ISSN 1810-2840].
- GRISHIN, A. V. Definition and Criteria of Bad Faith Taxpayers. *Your Tax Attorney*. 2005, no. 2, pp. 21-26. ISSN 1028-7450 [in the Russian original ГРИШИН, А. В. Понятие и критерии недобросовестности налогоплательщиков. *Ваш налоговый адвокат*. 2005, № 2, с. 21-26. ISSN 1028-7450].
- MATSELYK, M. O. и V. A. PRYHOTSKYY. Good Faith and Optimization of the Payment of Taxes. *State and Law*. 2010, no. 48, pp. 333-339. ISSN 1563-3349 [in the Ukrainian original МАЦЕЛИК, М. О. и В. А. ПРИГОЦЬКИЙ. Добросовісність і оптимізація при сплаті податків. *Держава і право*. 2010, № 48, с. 333-339. ISSN 1563-3349].
- Resolution of the Higher Administrative Court of Ukraine No. К-13955/09* [2011-10-27] [in the Ukrainian original *Ухвала Вищого Адміністративного Суду України № К-13955/09* [2011-10-27]].

*Tax Code of Ukraine.* Supreme Council of Ukraine, 2011, No. 13-14, No. 15-16, No. 17, p. 112 [in the Ukrainian original *Податковий кодекс України*. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112].

**Assoc. Prof. Igor Ivanovich Babin, Ph.D.**

Faculty of Law  
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University  
Kotsjubynskiy St. 2  
58012 Chernivtsi  
Ukraine  
[i.babin@chnu.edu.ua](mailto:i.babin@chnu.edu.ua)