

УДК 347.73

Проблемы налогового правоприменения в Республике Польша и Российской Федерации

Евгений Руськовски,

доктор юридических наук, ординарный профессор Университета в Белостоке,
судья Высшего административного суда в 1994—1998 гг.
Польша, Белосток
eugen@list.pl

Славомир Преснарвич,

кандидат юридических наук
(Университет в Белостоке),
Судья Высшего административного суда
Польша, Белосток
s.pres@wp.pl

Е.В. Черникова,

доктор юридических наук,
кандидат экономических наук,
зав. кафедрой правового обеспечения экономики и финансов
РАНХиГС при Президенте Российской Федерации,
судья 10-го Арбитражного апелляционного суда
Россия, Москва
es8064@mail.ru

Рассматриваются проблемы налогового правоприменения и совершенствования налогового права в Республике Польша и в Российской Федерации. Авторы обосновывают необходимость принятия в Польше Налогового кодекса — Кодекса дани, нормы которого должны соответствовать европейскому праву.

В России речь идет о дальнейшем совершенствовании налогового правоприменения: введении упрощенного производства в арбитражных судах, апелляционного обжалования по налоговым спорам и процедуры медиации.

Ключевые слова: налоговое право, правоприменение, совершенствование налогового законодательства, Положение о налогах, Кодекс дани, Европейский суд справедливости в Люксембурге, Договор о вступлении Польши в ЕС, ответственность за налоговое правонарушение.

Понятие налогового правоприменения. Налоговое право в Республике Польша — понятие относительно однозначное, и потому для науки более важным является определение таких сложных понятий, как соблюдение, исполнение, реализация и применение налогового права. В Польше нет однозначного определения понятия «налоговое правоприменение»¹. Учитывая классическое определение данной отрасли права, полагаем, что налоговое правоприменение — это процесс, завершающийся властным решением о правах и налоговых обязанностях по индивидуальным и конкретным делам, независимо от правовой формы и характера такого решения².

Следовательно, налоговое право применяют органы публичной власти или (как исключе-

ние) другие уполномоченные субъекты. Но в польской научной литературе известны и другие, более сложные определения налогового правоприменения³.

По нашему мнению, процесс налогового правоприменения означает установление:

— действующих положений налогового законодательства и создание на их основе налогово-правовой нормы;

— действительного (фактического) налогово-правового состояния;

— правильной субсумпции, т. е. связи конкретного индивидуального фактического состояния с налогово-правовой нормой;

— правовых последствий, определенных налоговым законодательством, и созданных на основе этих последствий налогово-правовых норм.

¹ Врублевски Я. Судебное применение права. — Варшава. 1988. С. 7 и след.

² Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rzdami Konstytucji RP. Warszawa. 2006. S. 85; Этель Л., Косиковски Ц., Руськовски Е. Контроль создания и применения налогового права под управлением Конституции РП. — Варшава, 2006. С. 85; Зембиньски З. Основные проблемы правоведения. — Варшава, 1980. С. 415; Ставэцки Т., Винчорэк П. Введение в правоведение. — Варшава, 1999. С. 139.

³ См., напр., обширную концепцию применения финансового права (соответственно, и налогового) в работе: Косиковски Ц. Финансовое право. Общая часть. — Варшава. 2003. С. 247 и след. Двухэтапная модель налогового правоприменения представлена в работе: Мастальски Р. Налоговое правоприменение. — Варшава. 2008. С. 39 и след.

Завершается этап вынесением властного решения органом, применяющим налоговое право по индивидуальным и конкретным делам о налоговых правах и обязанностях¹.

В принципе налоговое правоприменение осуществляется как налоговое судебное производство, в котором участвуют субъекты, с одной стороны, применяющие налоговое право (активные субъекты), а с другой — субъекты, к которым применяются нормы налогового права (пассивные субъекты). Следовательно, налоговые органы — активные субъекты в сфере налогового правоприменения, а административные суды — субъекты, которых касается налоговое правоприменение (пассивные субъекты).

Таким образом, в налоговом производстве налоговое право применяют налоговые органы и субъекты, исполняющие некоторые функции этих органов.

Налоговые органы образуются в соответствии со ст. 13 Закона от 29 августа 1997 г., именуемого Положением о налогах².

Налоговые органы в Польше подразделяются на два вида: государственные органы и органы местного самоуправления. Государственными органами признаются начальники финансового (казначейского) и таможенного управлений как органы первой инстанции, два директора — финансового (казначейского) и таможенного управлений — как органы второй инстанции (по определенным делам действуют как органы первой инстанции), министр финансов как орган первой или второй инстанции или орган, наделенный исключительной компетенцией по определенным делам.

Местные налоговые органы — воит, бургомистр (президент города), староста или маршал воеводства — действуют как органы первой инстанции, а также местные самоуправленческие коллегии по обжалованию решений местных налоговых органов.

В соответствии с Положением о налогах Совет министров Польши вправе наделить руководителей (начальников) налоговых органов полномочиями вышеназванных органов (так называемых налоговых спецорганов)³. В соответствии с законом определенной компетенцией налоговых органов наделены также и другие субъекты, например, директор управ-

ления финансового (казначейского) контроля, генеральный инспектор финансового контроля, председатель управления по выплатам в Государственный фонд реабилитации лиц с ограниченными возможностями, концессионный орган по эксплуатационным платам и т. п. И хотя в 2003 году система налоговых органов была обновлена, статус налоговых органов Польши по-прежнему нуждается в модернизации⁴.

Пассивными субъектами налогового правоприменения в области налогового производства в налоговых органах признаются сторона этого производства, субъекты с правами стороны, а также участники производства. Заметим, что правоспособность и дееспособность по налоговым делам определяет гражданское законодательство, если налоговое законодательство не предусматривает иное. На практике по-прежнему спорным остается определение стороны в налоговом производстве⁵.

Правосудие в Республике Польша осуществляют: Верховный суд, общие, административные и военные суды (ст. 175 Конституции Республики Польша 1997 года, далее — Конституция РП).

В 2004 году в Польше введена двухинстанционная административная судебная система⁶, действующая в соответствии с принципом законности. В первой инстанции контроль осуществляют воеводские административные суды и Высший административный суд Польши (кассационный). В судах действует принцип состязательности: перед судом в качестве отдельных субъектов (сторон производства) выступают жалобщик, т. е. субъект, имеющий право на внесение жалобы, и налоговый орган, решение которого обжалуется. Стороны, участвовавшие в воеводском административном суде, вправе обжаловать принятое решение в Высшем административном суде Польши, если имело место нарушение материального права в силу неправильного толкования, неправильного правоприменения или нарушения норм судопроизводства, и если нарушение могло существенным образом повлиять на результат дела. Кассационную жалобу обязательно готовит адвокат. Как воеводские суды, так и Высший административный суд могут отказать в принятии жалобы или отменить реше-

¹ Гомулович А., Малэцки Я. Налоги и налоговое право. — Варшава, 2006. С. 188—190.

² Положение о налогах: Закон от 29 августа 1997 г. // Вестник законодательства. 2012, поз. 749 с изм.

³ Смолень П. (ред.) Система налоговых органов в Польше. — Варшава, 2009. С. 58—59.

⁴ Косиковски Ц. Налоги. Проблема публичной власти и налогоплательщиков. — Варшава, 2007. С. 165—166; Руськовски Е. Главные проблемы реформы финансовой администрации // Эффективная казначейская администрация. Т. 1. / под ред. З. Гилевской, Х. Издебского и К. Рачковского. — Варшава, 2007. С. 75—96.

⁵ Адамьяк Б., Борковски Я. Административное и судебно-административное производство. — Варшава, 2008. С. 141—143;

⁶ Калиновски М. Правосубъектность налогоплательщика. — Торунь, 1999. С. 68 и след.

⁶ Объем и формы контроля, осуществляемого административными судами, находим в двух законах: Право об обустройстве административных судов от 25 июля 2002 г. (Вестник законодательства. 2002. № 153, поз. 1269 с изм.); Право о производстве в административных судах от 30 августа 2002 г. (Вестник законодательства. 2002. № 153, поз. 1270 с изм.).

ние налогового органа или (соответственно) Высшего административного суда. Решения по существу в судебно-административной практике встречаются редко.

В Польше кроме административных судов налоговые санкции правомочны применять общие и военные суды, в том числе Верховный суд. Они вправе рассматривать дела о финансовых преступлениях и нарушениях, меры наказания за которые предусмотрены в Уголовном финансовом кодексе¹, принятом 10 сентября 1999 г.

Как в воеводских судах, так и в Высшем административном суде в качестве стороны могут выступать прокурор, омбудсмен, другие определенные законом субъекты.

Что касается административного судопроизводства, заметим, что некоторые суды как органы налогового правоприменения компетентны контролировать соответствие закону налоговых актов местного права, например, постановлений гминных советов (гмины — мелкая единица сельского самоуправления. — Примеч. ред.) о ставках налогов на недвижимость. На наш взгляд, это, конечно, отрицательные компетенции в процессе становления права, но не его применения. При этом вызывает сомнения квалификация некоторых действий Конституционного трибунала, например, рассмотрения конституционной жалобы или толкования решений. Это важная проблема, решение которой базируется на общей предпосылке о том, что в демократическом правовом государстве сферы правообразования и правоприменения, безусловно, должны быть разделены².

Правовой статус субъектов налогового правоприменения. Система польского налогового права после вступления в Европейский союз (далее также — Евросоюз, ЕС) значительно усложнилась. Если к этому добавить несовершенство правотворчества, получается, что органы применения права (особенно суды) все более широко не только интерпретируют, но и исправляют налоговое право. В таких условиях очень важны содержащийся в Конституции РП³ принцип, определивший права и налоговые обязанности, а также принципы налогового правотворчества, непосредственно применения норм Конституции РП и проконституционной интерпретации налоговых

законоположений. Очень важны принципы верховенства права Евросоюза и его непосредственного применения. Принцип, утверждающий основную роль закона в становлении налогов и формировании прав и налоговых обязанностей, предусматривает статус налоговых органов, судов. При этом права и налоговые обязанности определены в разных законах. Особую роль среди них играют Положение о налогах, а также законы, регулирующие отдельные налоги или группы налогов, например, Закон о налогах и местных сборах.

Индивидуальные налогово-правовые акты. В Польше издание индивидуальных налоговых актов регулирует Положение о налогах⁴. На основе этого закона в налоговом производстве можно выделить издаваемые органами налоговые решения (1), квази-налоговые решения, например, письменные толкования налоговых норм (2), а также другие налоговые акты, например, справки, свидетельства (3). Налоговые разрешения — это решения и постановления.

Главная цель возбужденного судебного налогового производства — вынесение решения (§ 1 ст. 207)⁵, которое разрешает дело по существу или завершает производство другим образом. Польский законодатель разделяет налоговые решения на две категории: решения по существу (так называемые материальные) и завершающие налоговое производство «другим способом» (так называемые формальные).

К первой категории мы относим разрешения, вызывающие для налогоплательщиков определенные правовые последствия материального характера, например, установление и определение суммы налоговой обязанности, определение переплаты, отказ в ее подтверждении, возврат налога⁶, отсрочка по уплате налога, отказ в отсрочке по уплате налога.

Вторая категория решений — это формальные решения, завершающие возбужденные налоговые производства, например, решения о прекращении налогового производства, об отказе в возобновлении налогового производства, об отказе в возбуждении производства по делу о подтверждении недействительности решения, об отказе в возбуждении производства по делу об отмене или изменении окончательного решения (см. соответственно статьи 208, 243, § 3 ст. 248, статьи 249, 256 Положе-

¹ Вестник законодательства. 2013., поз. 186.

² Мастальски Р. Налоговое право. — Варшава, 2011. С. 67.

³ Закон от 2 апреля 1997 г. // Вестник законодательства. 1997. № 78, поз. 483 с изм.

⁴ Единый текст закона: Вестник законодательства за 2012 г., поз. 749 с изм.

⁵ Преснарлович С. Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010. С. 773 и след.; Косиковски Ц. и Этель Л. (ред.), Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарлович С., Стахурски В. Положение о налогах. Комментарий. ЛЕХ. — Варшава, 2013. С. 1144 и след.; Преснарлович С., Этель Л., Довгер Р., Лишевски Г., Поплавски М. Налоговое право. — Варшава, 2008. С. 248 и след.

⁶ Поплавски М. Институт возврата налога. Правовой характер и функционирование. — Варшава, 2009. С. 33 и след.

ния о налогах). В доктрине налогового права с учетом разнородных критериев классифицируется и описывается предлагаемое деление налоговых решений¹. Представлен также каталог материально-правовых и процессуальных решений².

Решение должно содержать наименование налогового органа (1), дату вынесения решения (2), название стороны (3), правовую основу (4), разрешение (5), фактическое и правовое обоснование (6), разъяснение о порядке обжалования, если решение можно обжаловать (7), подпись уполномоченного лица (8), его ФИО и занимаемую должность (§ 1 ст. 210 Положения о налогах). Фактическое обоснование решения должно содержать ссылки на факты, которые орган признал доказанными, признаваемые доказательства, а также причины признания других доказательств недостоверными. Правовое обоснование должно объяснять правовые основы решения и законоположения (ст. 210 § 4 Положения о налогах). Письменное решение вручается стороне, правомочной в течение 14 дней с момента его получения обжаловать это решение в вышестоящий орган.

Заметим, что в процессе разрешения налоговых дел³ принимаются три группы решений.

К первой группе мы относим решения *strict* (точные), определяющие сумму налога. Налоговый орган обязан провести все подготовительные действия — от возбуждения производства до определения окончательного размера налога. К этим решениям относятся также решения контрольного характера — так называемые деклараторные⁴.

Вторую группу составляют решения, освобождающие от налоговой обязанности. Эти решения принимаются по делам об освобождении от налогообложения или прекращения налогообложения (например, от налога на землю сельскохозяйственного назначения)⁵.

К третьей группе относятся решения, выносимые после определения размера налога,

если существуют нормативные предпосылки, обосновывающие необходимость изменения его размера. К ним причисляются решения о прекращении налоговых недоимок или перенесении налоговой ответственности на третье лицо.

Постановления — второй вид индивидуальных актов, выносимых по налоговым делам в процессе производства (ст. 216 Положения о налогах). Они хотя и касаются некоторых проблем, обусловленных налоговым производством, но не решают дел по существу (например, постановления, подтверждающие расходы по производству). В научной литературе различаются процессуальные постановления (например, постановление о восстановлении срока)⁶ и постановления *de iure*, блокирующие налоговое производство, например, постановление об отказе в возбуждении налогового производства (ст. 165а Положения о налогах), а также постановления об оставлении заявления без рассмотрения (§ 4 ст. 169 Положения о налогах). Такие постановления обжалуются в вышестоящий суд. Отметим, что в научной литературе прослеживаются попытки составления каталога различных постановлений, выносимых налоговыми органами⁷.

Третья группа индивидуальных актов содержит квази-налоговые решения, т. е. письменные толкования налоговых норм (ст. 14b Положения о налогах)⁸, а также решения по делам об определении цены сделки между субъектами. Другими налоговыми актами, не относящимися к налоговым решениям, признаются различные справки и свидетельства налоговых органов⁹.

Исследование доказательств в сфере налогового правоприменения. Судебный порядок исследования доказательств в налоговом процессе Польши регулирует Положение о налогах и другие законы¹⁰. В научной литературе отмечается, что цель каждого доказательственного производства — выяснение данного нало-

¹ Дзвонковски Х., Згерски З. Налоговые процедуры. — Варшава, 2006. С. 98—125.

² Каталог таких решений представили Дзвонковски Х., Косиковски Ц., Хухля А. Закон — Положение о налогах. Комментарий. — Варшава, 2004. С. 554—556; см. также: Косиковски Ц., Этель Л. (ред.), Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарвич С., Стахурски В. Положение о налогах. С. 1150—1151; Преснарвич С. Образцы решений и других документов по налоговым делам для войтов, бургомистров и президентов. — Варшава, 2004.

³ Ольшовы В. Налоговое решение. Принятие и контроль. — Варшава, 1997. С. 75.

⁴ Мастальски Р. Применение... С. 35.

⁵ Преснарвич С., Этель Л., Дудар Г. Налоги и местные сборы. Земельный налог. Лесной налог. — Варшава, 2008. С. 533.

⁶ Зиммерманн Я. Положение о налогах. Налоговое производство. — Варшава, 1998. С. 240.

⁷ Косиковски Ц., Этель Л. (ред.), Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарвич С., Стахурски В. Положение о налогах. С. 1188; Преснарвич С. Образцы решений... — Варшава, 2004.

⁸ Бролик Я. Общие и индивидуальные интерпретации налоговых законоположений. — Варшава, 2013. С. 84 и след.; Патык Я. Реализация налоговых обязанностей в рамках производства по выдаче индивидуальной интерпретации. Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010. С. 666 и след.

⁹ Институт выдачи справок подробно анализируют Косиковски Ц. и Этель П. (ред.), Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарвич С., Стахурски В. Положение о налогах. С. 1508 и след.

¹⁰ Богущки С. Доказывание незарегистрированных поступлений в твердой налоговой ставке. — Белосток, 2013; Довгер Р. Положение о налогах. Доказательства в налоговом производстве. — Белосток, 2013. С. 143 и след.

гового дела¹. Поэтому законодатель не случайно помещает в различные правовые нормы положения о доказательствах, принципах их сбора, оценки и порядке исследования.

В Положении о налогах, например, содержится раздел, посвященный доказательствам. И хотя данное Положение не определяет понятие «законодательство»², однако законодатель полагает, что доказательством может быть все, что законно и что поможет прояснить суть дела: налоговые книги, официальные документы, показания свидетелей, другие документы (частные), заключения экспертов, материалы и информация, собранная во время осмотра, а также материалы из других производств — уголовных, финансовых уголовных и т. д. В некоторых четко определенных Положением о налогах случаях налоговый орган вправе под страхом уголовной ответственности за ложные показания (ст. 233 УК РФ) принять от стороны заявление, которое также может быть доказательством по налоговому делу.

Доказательство может основываться и на свидетельских показаниях. Положение о налогах однозначно определяет перечень лиц, которых нельзя привлекать в свидетели в налоговом производстве. В принципе никто не вправе отказаться от дачи показаний в качестве свидетеля, кроме супруги(а) стороны, родственников стороны по прямой восходящей и нисходящей линии и родных братьев и сестер. Свидетель может не отвечать на вопросы, если его ответы позволят привлечь к различным видам ответственности его или его близких. До дачи показаний служащий налогового органа должен разъяснить свидетелю его права и обязанности, а также предупредить его об ответственности за ложные показания.

Если по конкретному делу необходимо получить специальные сведения, например, о стоимости имущества, налоговый орган вправе вызвать эксперта (экспертов) с целью выдачи ими соответствующего заключения (ст. 197 Положения о налогах)³. Налоговый орган при необходимости может также осмотреть помещения, участки, машины, различные устройства и т. п., а также допросить сторону, но с ее согласия. Допрос стороны производится по

правилам, применяемым к свидетелю. Сторона вправе участвовать в проверке доказательств, задавать вопросы свидетелям и экспертам, а также давать пояснения.

С вышеописанными доказательствами связан каталог принципов порядка исследования доказательств (выяснительное производство). Одно из самых важных его правил в налоговом производстве — сбор и рассмотрение всех доказательств. Положение о налогах эту обязанность возложило на налоговый орган (ст. 187), обязанный урегулировать спор в соответствии с принципом объективной истины.

В судебной практике, а также в правовой литературе отмечается, что отказ налогового органа от процессуальных действий по сбору необходимых доказательств, особенно если сторона ссылается на определенные и важные для нее обстоятельства, означает нарушение закона, влекущее порочность решения⁴.

Согласно принципу свободной оценки доказательств, налоговый орган на основе собранных доказательств оценивает доказанность обстоятельств дела (ст. 191 Положения о налогах). Фактическое обстоятельство считается доказанным, если сторона имела возможность оценить представленные доказательства.

Законодатель предоставил стороне право заявлять о представлении доказательств в случае, если других достаточных доказательств нет (ст. 188 Положения о налогах).

Согласно ст. 199а Положения о налогах налоговый орган, определяя содержание правовой сделки, может обратиться в суд (гражданский, хозяйственный) для установления наличия (отсутствия) этого правового отношения или права.

Важен тот факт, что до вынесения решения орган назначает стороне 7-дневный срок для оценки собранных доказательств (ст. 200 Положения о налогах). Согласно ст. 200а Положения о налогах, орган обжалования обязан выяснить существенные обстоятельства фактического состояния дела (это правомочие отсутствует у органа первой инстанции). Разбирательство может состояться по заявлению стороны, которая в заседании имеет право выяснять, требовать, возражать, предлагать,

¹ Гомулович А., Малэцки Я. Налоги и налоговое право. — Варшава, 2011. С. 453.

² Петраш П. Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010. С. 759 и след.; Косиковски Ц., Этель Л. (ред.), Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарович С., Стахурски В. Положение о налогах. С. 1004 и след.; Преснарович С., Этель Л. (ред.), Довгер Р., Лишевски Г., Поплавски М. Налоговое право. — Варшава, 2008. С. 243 и след.

³ Бабяж С. Доказательство из заключения эксперта. Активное участие стороны в проведении этого доказательства, экспертиза и заключение эксперта. — Белосток, 2013; Довгер Р. (ред.). Положение о налогах. Доказательства в налоговом производстве. — Белосток, 2013. С. 51 и след.

⁴ Бабяж С., Даутэр Б., Груцински Б., Хаусэр Р., Кабат А., Незгудка-Мэдэк М. Положение о налогах. Комментарий. — Варшава, 2011. С. 774 и след.; Хануш А. Стороны налогового производства и тяжесть доказательства // Налоговый обзор. 2004. № 9. С. 49—54.

представлять необходимые доказательства и т. д., а также оценивать результаты производства.

Доктрины судебной практики и другие инструменты налогового правоприменения. В применении налогового права в Польше трудно переоценить роль судебной практики. Согласно ст. 45 Конституции РП каждый гражданин вправе просить компетентный, независимый, беспристрастный суд справедливо и открыто рассмотреть дело без необоснованной просрочки. Статьей 173 Конституции РП установлено, что суды и трибуналы — власть особенная, независимая от других властей.

Конституционный трибунал Польши, рассматривая дела о соответствии налоговых законов Конституции РП (п. 1 ст. 188) широко использует судебную практику. Если какая-либо налоговая норма с момента ее введения не соответствует основному закону, лица, уплатившие на ее основе налог, имеют право на его возврат¹. Соответствующие процедуры подробно описаны в Положении о налогах.

В контроле применения налогового права в Польше самую важную роль играют административные суды. Все субъекты права — физические и юридические лица — правомочны обжаловать налоговые решения. В Польше судебная практика по принципу прецедента отсутствует. Судебные решения по налоговым делам, особенно вступившие в законную силу, связывают все субъекты, особенно защищающие права стороны, а также суд, но только по данному делу. Конечно, все аргументы, указанные в обоснованиях решений, можно использовать в похожих налоговых делах.

В научной литературе единство судебной практики административных судов признается одной из самых важных ценностей в системе правосудия. Поэтому законодатель уполномочил Высший административный суд Польши выносить постановления. В настоящее время Высший административный суд Польши компетентен принимать постановления двух видов: разъясняющие нормы закона, применение которых вызывает разногласия в судебной практике административных судов, и содержа-

щие решения правовых проблем, вызывающих сомнения по конкретному судебному-административному делу.

Вышеназванные постановления Высший арбитражный суд Польши принимает в составе семи судей, всей палаты или в полном составе. Согласно правовой доктрине, мнение по абстрактному постановлению связывает все составы административных судов². При вынесении конкретного постановления с ним связан каждый состав, разбирающий дело в административном суде. Постановление, принятое в составе семи судей Высшего административного суда Польши по данному делу обязательно для сторон³.

Из судебных доктрин, используемых в налоговом правоприменении, особенно важна доктрина о роли судов в распространении правил толкования права. В течение последних 30 лет под влиянием практики Верховного суда Польши, Конституционного трибунала, а также административных судов улучшилось качество судебной практики налоговых органов, в том числе путем грамматического, систематического и целевого толкования норм права. Вступление Польши в Европейский союз обязало налоговые органы изучить судебную практику Европейского трибунала юстиции, а также толкование им норм права Европейского союза⁴.

Европейский суд справедливости в Люксембурге и разрешение налоговых споров в странах Центральной и Восточной Европы. С вступлением в ЕС Польша обязалась соблюдать правопорядок Европейского содружества⁵. Налоговое право ЕС для Польши означает новый правопорядок⁶, а именно: дела, в том числе и налоговые, теперь подсудны Европейскому суду справедливости в Люксембурге. Договор о вступлении Польши в ЕС, подписанный 16 апреля 2003 г., — это международный договор, упомянутый в абз. 1 ст. 90 Конституции РП⁷. Согласно абз. 2 ст. 91 Конституции РП, международный договор, ратифицированный после ранее выраженного согласия в законе, имеет первенство перед национальным законом, если закон, например, в отношении

¹ Гомулович А., Малэцки Я. *Налоги...* С. 154.

² Хаусэр Р., Кабат А. Постановления Высшего административного суда в новых процессуальных урегулированиях // Государство и право. 2004. № 2. С. 36.

³ Все постановления Высшего арбитражного суда Польши публикуются в официальных сборниках судебной практики, а также на веб-странице суда.

⁴ Бжезиньски Б., Калиновски М. *Европейское налоговое право в свете судебной практики Европейского трибунала юстиции.* — Гданьск, 2001.

⁵ Зирк-Садовски М. *Толкование и понимание права в Польше после вступления в Европейский союз.* — Краков, 2005; Вронковска С. *Польская правовая культура и процесс европейской интеграции.* — Краков, 2005; Этель Л. (ред.), Довгер Р., Лишевски Г., Поплавски М., Преснарлович С. *Налоговое право.* С. 66—67; Мастальски Р., Фойцик-Мастальска Э. (ред.). *Финансовое право.* — Варшава, 2013. С. 218.

⁶ Бжезиньски Б., Калиновски М. *Налоговое право Европейского содружества.* — Гданьск, 2005. С. 11 и след.

⁷ Гомулович А., Малэцки Я. *Налоги...* С. 164 и след.

НДС или акцизного налога, не соответствует договору.

Из этого принципа (первенства Договора о вступлении в ЕС) следует, что польские суды не могут применять нормы отечественного налогового права, противоречащие европейским нормам права, например, распоряжениям Европейской комиссии. В судебной практике Европейского суда справедливости в Люксембурге встречаются тезисы относительно того, что проевропейское толкование налогового законодательства — важная предпосылка процесса интеграции данного государства с ЕС.

Сложные споры разрешает Европейский суд справедливости в Люксембурге, причем его разъяснения для польских судов приобретают преюдициальный характер. Цель преюдициальных вопросов — установление единого толкования законодательства Евросоюза, которое должны применять отечественные суды (например, административные) в рассматриваемом налоговом деле¹. Преюдициальные вопросы чаще всего касаются соответствия польских налоговых норм директивам ЕС, например, в области НДС или акцизного налога.

Основные проблемы налогового правоприменения. В процессе налогового правоприменения нередко возникают различные проблемы, обусловленные в том числе и неудовлетворительным правотворчеством. Это те случаи, когда в налоговых законах или выносимых на их основе документах допускаются правовые ошибки².

В процессе применения налогового права затруднения вызывает судебная практика административных судов, осложняющая правильное толкование и применение налогового права на практике, а также правотворческая деятельность Европейского союза, интерпретируемая Европейской комиссией и Европейским судом справедливости в Люксембурге.

С применением налогового права связано использование терминов и понятий из других отраслей права, прежде всего гражданского и административного³. Налоговое право приме-

няет также и нормы уголовного права⁴. Именно применение в решении налоговых споров институтов других отраслей права порождает вопрос относительно автономии налогового права⁵.

Другая проблема касается возможности использования аналогии *legis* и *iurus*⁶, применение которой допустимо с оговоркой по поводу того, что она не ухудшит правовое положение налогоплательщика. При этом следует различать применение аналогии в материальном и процессуальном налоговом праве. Использование налогоплательщиком институтов других отраслей права (например, гражданского) обусловлено проблемой обхода норм налогового права. Не одобряются мнимые сделки налогоплательщика (например, заключение договоров, исключительная цель которых — уклонение от уплаты налогов).

В налоговом правоприменении особое внимание привлекают два принципа — тяжести доказательства и тяжести доказывания. Правда, эти принципы, сформулированные судебной практикой⁷ и доктриной налогового права⁸, не закреплены в налоговом законодательстве⁹. В научной литературе оспаривается употребление термина «тяжесть доказательства»¹⁰, что чаще всего обусловлено обязанностью представлять доказательства или ссылки на его существование, тогда как тяжесть доказывания связана с осуществлением налоговым органом процессуальных действий.

В налоговом праве бремя доказывания несет налоговый орган. В этом случае, согласно ст. 6 Гражданского кодекса РП, тяжесть доказывания возложена на лицо, подтверждающее правовые последствия на основании этого факта. Это обстоятельство не означает, что поиск и представление некоторых существенных доказательств по делу возложен исключительно на налоговые органы. Нормы материального права могут по-разному распределять тяжесть доказательства. В определенных ситуациях тяжесть доказательства может возлагаться на налогоплательщика¹¹.

¹ Гомулович А., Малэцки Я. Налоги... С. 172—174.

² Этель Л., Косиковски Ц., Руськовски Е. Контроль создания и применения налогового права под управлением Конституции РП. С. 195.

³ Мастальски Р. Применение... С. 25 и след.; Бжезиньски Б. Налоговое право и гражданское право; Бжезиньски Б. (ред.). Налоговое право. Теория. Институты. Функционирование. — Торунь, 2009. С. 391 и след.

⁴ Мастальски Р. Применение... С. 25 и след.

⁵ Зирк-Садовски М. Проблема автономии налогового права в судебной практике ВАС // Ежеквартальный журнал налогового права. 2001. № 2; Бжезиньски Б. Основы толкования налогового права. — Гданьск, 2008. С. 19 и след.

⁶ Бжезиньски Б. Основы толкования налогового права. С. 114 и след.

⁷ Хануш А. Фактические основы налогового разрешения. — Краков, 2004. С. 181.

⁸ Бабяж С., Даутэр Б., Груциньски Б., Хаусэр Р., Кабат А., Незгудка-Мэдэк М. Положение о налогах. Комментарий. С. 774 и след.

⁹ Хануш А. Стороны налогового производства и тяжесть доказательства // Налоговый обзор. 2004. № 9. С. 49—54.

¹⁰ Бжезиньски Б., Мастэрнак М. О так называемой тяжести доказательства в налоговом производстве // Налоговый обзор. 2004. № 5. С. 56.

¹¹ Хануш А. Стороны налогового производства и тяжесть доказательства. С. 49—54.

Итак, польское налоговое право нуждается в модернизации, о чем уже много лет говорят польские ученые. Необходимость принятия общего налогового кодекса (Кодекса дани) очевидна. В совершенствовании нуждаются не только налоговые процедуры и деятельность налоговых органов, но и деятельность судов¹. Необходимость проведения в стране комплексной налоговой реформы в свое время признавал и Б. Бжезиньски². Проведение налоговой реформы в Польше единодушно поддержали ученые-специалисты в области налогового права во время юбилейной 100-й конференции в Лодзи³. Мы также считаем, что совершенствование налогового законодательства в Польше является сейчас важной задачей.

Процесс совершенствования деятельности судов в сфере налоговых отношений актуален и в России. На современном этапе ее социально-экономического развития в правовом регулировании налоговых отношений наметилась устойчивая тенденция к расширению сферы досудебного урегулирования налоговых конфликтов. Речь идет о введении в арбитражных судах упрощенного производства по отдельным категориям налоговых споров, апелляции обжалования по налоговым спорам, а также процедуры медиации. Правда, пока все эти процедуры нуждаются в укреплении комплекса правовых гарантий налогоплательщиков.

По мнению экс-председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А.А. Иванова, модернизация установленных законодательством правил о налоговом администрировании вряд ли возможна без укрепления правовых гарантий налогоплательщиков, в том числе путем формирования правообразующей судебной практики.

Поэтому так важно, чтобы все участники налоговых правоотношений обязательно соблюдали правовые принципы налогообложения.

Статьей 3 Налогового кодекса Российской Федерации 1998 года (далее — НК РФ) определены основные начала законодательства о налогах и сборах, т. е. установлены правовые гарантии налогообложения.

В обсуждаемой проблематике о соотношении публичного и частного интереса в налоговом производстве назовем следующие принципы:

— всеобщность и равенство налогообложения, означающее обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы;

— фактическая способность налогоплательщика уплатить налог. Налогообложение не должно подавлять экономическую деятель-

ность субъекта налогообложения во избежание прекращения существования его объекта, потому что в идеале налог должен стимулировать его дальнейшее развитие;

— прямое запрещение дискриминации при налогообложении, т. е., с одной стороны, запрет на использование социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев налогообложения, а с другой — дифференцированный подход к налогообложению в зависимости от формы собственности, гражданства физического лица или места происхождения капитала;

— обязательная экономическая обоснованность налогообложения, т. е. ограничение права государства произвольно устанавливать налоги и сборы;

— обязательная реализация при налогообложении конституционного принципа единства экономического пространства, означающего запрещение устанавливать налоги и сборы, влекущие ограничение свободы перемещения товаров, работ, услуг, финансов;

— незаконность ограничений не запрещенной законом экономической деятельности;

— обязательность действия при налогообложении всех элементов закона;

— обязательное соблюдение при разработке законодательных актов о налогах и сборах юридической техники, т.е. четкая формулировка правовых норм.

— обязательное установление перечня налогов и сборов, сроков и порядка их уплаты.

При этом законодатель предписывает, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности в законодательстве о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Все указанные гарантии, закрепленные в нормах налогового права и Конституции Российской Федерации 1993 года, в налоговом производстве обязательны к соблюдению, поскольку от этого зависит его социально-экономическая эффективность. Основная проблема сводится к отсутствию правовых механизмов реализации процесса налогообложения на всех его стадиях.

Возвращаясь к вопросу о роли суда и арбитража в процессе урегулирования конфликта публичного и частного интереса в налоговом правоотношении, уместно заметить, что в России при одновременной необходимости оптимизации судебного процесса предполагались и другие меры: более широкое внедрение упрощенного производства по некоторым категориям налоговых дел и при разрешении незначительных споров (например, о взыскании

¹ Косиковски Ц. Улучшение публичных финансов в Польше. — Белосток, 2011. С. 337—338.

² Бжезиньски Б. Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010. С. 479—480.

³ Налоговый обзор. 2013. № 6. С. 5—6.

денежных сумм до 100 тыс. руб.), введение обязательного досудебного порядка по спорам об обжаловании решений налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности, а также внесение в НК РФ соответствующих изменений.

Без модернизации налогового законодательства сложно формировать судебную практику, адекватную современным налоговым отношениям. На наш взгляд, актуальны например, изменения налогового законодательства, касающиеся автоматического приостановления исполнения акта налогового органа о взыскании платежа на период рассмотрения спора.

По мнению А.А. Иванова, следует установить разумные правила о налоговых уведомлениях, об ответственности налоговых органов за вынесение ошибочных актов, о взыскании санкций за нарушение правил вручения налоговых уведомлений¹.

При толковании норм действующего российского налогового законодательства и формировании практики его применения налоговыми органами и налогоплательщиками все большее значение приобретают решения высших судов — Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ². Налогоплательщик должен четко знать и представлять способ и порядок исполнения обязанности по уплате налога.

На практике, к сожалению, это не всегда удается реализовать.

В 2006 году в российское налоговое законодательство внесены изменения, предусматривающие обязательный досудебный порядок урегулирования части налоговых конфликтов. Речь при этом идет о жалобах на решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В остальных случаях подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает права на одновременную или последующую ее подачу в соответствующий суд.

Нормы ст. 101.2 НК РФ определяют порядок обжалования решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Часть 5 данной

нормы предусматривает обязательность обжалования такого решения в вышестоящем налоговом органе до его обжалования в судебном порядке.

Одна из смежных проблем налогового правоприменения обусловлена реализацией права налоговых органов на переквалификацию сделок, совершенных налогоплательщиками (подп. 3 ч. 2 ст. 45 НК РФ). Другими словами, законодатель предоставил правовую возможность налоговым органам переоценить правовую природу, суть правоотношений между налогоплательщиком и третьим лицом.

Институт переквалификации сделок налогоплательщиков нуждается в теоретическом осмыслении в пределах финансового права, а также в соответствующем правовом закреплении в финансовом законодательстве. В последнее время в этом направлении важную роль играла система арбитражных судов.

Нормы ст. 45 НК РФ, предусмотрев право налогового органа на переквалификацию сделок налогоплательщика, ни в коей мере не стремились таким образом ввести специальный метод налогового контроля хозяйственной и экономической деятельности налогоплательщика. В хозяйственную и экономическую деятельность налогоплательщика никто не вправе вмешиваться, в том числе и орган налогового контроля, до тех пор, пока эта деятельность в установленном законом порядке не будет признана незаконной.

На наш взгляд, законодатель лишь полагал, что у налоговых органов право на переквалификацию влечет безусловный запрет на бесспорное списание ими налоговой санкции и обязательность ее взыскания в судебном порядке.

По общему правилу взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке, а с организаций — в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ.

В первоначальной редакции указанная норма НК РФ устанавливала запрет на взыскание в бесспорном порядке налоговых санкций, основанных на переоцененных налоговым органом сделках и видах деятельности. Другими словами, ранее НК РФ предусматривал, что с организаций нельзя взыскать налог в бесспорном порядке, если обязанность по его уплате обусловлена изменением налоговым

¹ Выступление председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А.А. Иванова на совещании председателей арбитражных судов в Самаре 22 апреля 2010 г. URL: <http://pravo.ru/review/view/28852>

² 6 февраля 2014 г. вступили в силу нормативные акты, согласно которым полномочия ВАС РФ закрепляются за ВС РФ и определяется новый порядок его формирования. СПС КонсультантПлюс отмечает, что «разъяснения по вопросам судебной практики будет давать ВС РФ... До недавнего времени порядок применения арбитражными судами его разъяснений был неочевиден. 5 марта 2014 г. в Госдуму внесены поправки к АПК РФ (законопроект N 466670-6), которые призваны устранить данную проблему. Согласно предлагаемой редакции абз. 7 ч. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума и Президиума ВС РФ, а также на сохранившие силу постановления Пленума и Президиума ВАС РФ». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_155062/#p36 (Примеч. ред.)

органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами. В этом случае налоговый орган вправе взыскать налог только путем обращения с иском в арбитражный суд. Аналогичное правило было установлено и при изменении налоговым органом юридической квалификации, статуса и характера деятельности налогоплательщика, а именно при установлении иной организационно-правовой формы налогоплательщика-организации, иных видов деятельности организации, не предусмотренных ее уставом. Споры о взыскании сумм налогов и сборов, не уплаченных в связи с юридическим статусом и характером деятельности организации, подлежат судебному рассмотрению.

С учетом изменений, внесенных в НК РФ, норма подп. 3 п. 2 ст. 45, получив новую редакцию, утратила ясность содержания, но не изменила своей правовой сути.

Теперь налог в судебном порядке взыскивается с организаций или индивидуальных предпринимателей, если их обязанность по его уплате обусловлена изменением налоговым органом юридической квалификации сделок, совершенных подобными налогоплательщиками, или статуса и характера деятельности этих налогоплательщиков.

Нечеткость нормы ст. 45 НК РФ при одновременном введении обязательного досудебного апелляционного обжалования акта налогового органа и отсутствии в НК РФ нормы о приостановлении исполнения этого акта на период рассмотрения спора влечет конфликт частного и публичного интересов налогоплательщика и налогового органа, который чаще всего выражается в следующем. Налоговый орган, используя право на переквалификацию сделок налогоплательщика, фактически основывает на таких обстоятельствах (спорных в силу гражданско-правовой природы сделок) свое решение о взыскании денежных сумм с налогоплательщика. Все это отражается в соответствующих актах налогового органа, подлежащих исполнению после прохождения процедуры обязательного апелляционного обжалования.

Продолжая и далее оспаривать в судебном порядке решение налогового органа, основанное на спорных обстоятельствах переквалифицированной сделки или переоцененного правового статуса, налогоплательщик рискует одновременно получить исполнение по оспариваемому им в судебном порядке акту налогового органа.

В результате у него будут изъяты из оборота до окончания рассмотрения спора денежные средства, необходимые для ведения хозяйственной деятельности.

При этом проблематичным представляется и возврат неправомерно списанной в беспорядке денежной суммы по спорному решению налогового органа, поскольку данные средства оказываются уже зачисленными в бюджет. В качестве механизма реализации защиты прав налогоплательщика на его денежные средства в налоговое законодательство целесообразно ввести нормы о приостановлении исполнения данного решения до рассмотрения спора в суде. В настоящее время такая норма в НК РФ отсутствует.

Данный вопрос важен в силу необходимости нивелирования конфликта публичного и частного интереса в налоговом правоотношении, четкого правоприменения налогового законодательства и повышения эффективности налогообложения.

Введение обязательного досудебного порядка обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, безусловно, привнесло в судопроизводство определенную эффективность: сократилось количество споров и снизилось число заведомо проигрышных исков, заявленных налоговыми органами. Вместе с тем остро необходимы изменения в действующем налоговом законодательстве и Правилах налогового администрирования, основанных на сформированной Конституционным Судом РФ и Высшим Арбитражным Судом РФ арбитражной практике, касающейся укрепления правовых гарантий налогоплательщиков.

Список литературы

1. *Адамяк Б., Борковски Я.* Административное и судебно-административное производство. — Варшава, 2008.
2. *Бабяж С.* Доказательство из заключения эксперта. Активное участие стороны в проведении этого доказательства, экспертиза и заключение эксперта. — Белосток, 2013.
3. *Бабяж С., Даутэр Б., Груциньски Б., Хаусэр Р., Кабат А., Незгудка-Мэдэк М.* Положение о налогах. Комментарий. — Варшава, 2011.
4. *Бжезиньски Б.* Основы толкования налогового права. — Гданьск, 2008.
5. *Бжезиньски Б.* (ред.). Налоговое право. Теория. Институты. Функционирование. — Торунь, 2009.
6. *Бжезиньски Б.* Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010.
7. *Бжезиньски Б., Калиновски М.* Европейское налоговое право в свете судебной практики Европейского трибунала юстиции. — Гданьск, 2001.
8. *Бжезиньски Б., Калиновски М.* Налоговое право Европейского содружества. — Гданьск, 2005.
9. *Бжезиньски Б., Мастэрнак М.* О так называемой тяжести доказательства в налоговом производстве // Налоговый обзор. 2004. № 5. С. 56.

10. *Богуцки С.* Доказывание незарегистрированных поступлений в твердой налоговой ставке. — Белосток, 2013.
11. *Бролик Я.* Общие и индивидуальные интерпретации налоговых законоположений. — Варшава, 2013. С. 84.
12. *Вронковска С.* Польская правовая культура и процесс европейской интеграции. — Краков, 2005.
13. *Врублевски Я.* Судебное применение права. — Варшава, 1988.
14. Выступление председателя Высшего Арбитражного Суда РФ А.А. Иванова на совещании председателей арбитражных судов в Самаре 22 апреля 2010 г. URL: <http://pravov.ru/review/view/28852/>
15. *Гомулович А., Малэцки Я.* Налоги и налоговое право. — Варшава, 2006.
16. *Гомулович А., Малэцки Я.* Налоги и налоговое право. — Варшава, 2011.
17. *Дзвонковски Х., Згерски З.* Налоговые процедуры. — Варшава, 2006.
18. *Дзвонковски Х., Косиковски Ц., Хухля А.* Закон — Положение о налогах. Комментарий. — Варшава, 2004.
19. *Довгер Р.* Положение о налогах. Доказательства в налоговом производстве. — Белосток, 2013.
20. *Зембиньски З.* Основные проблемы правоведения. — Варшава, 1980.
21. *Зирк-Садовски М.* Проблема автономии налогового права в судебной практике ВАС // Ежеквартальный журнал налогового права. 2001. № 2.
22. *Зирк-Садовски М.* Толкование и понимание права в Польше после вступления в Европейский Союз. — Краков, 2005.
23. *Зиммерманн Я.* Положение о налогах. Налоговое производство. — Варшава, 1998.
24. *Калиновски М.* Правосубъектность налогоплательщика. — Торунь, 1999.
25. *Косиковски Ц.* Финансовое право. Общая часть. — Варшава, 2003. С. 247.
26. *Косиковски Ц.* Налоги. Проблема публичной власти и налогоплательщиков. — Варшава, 2007. С. 165—166.
27. *Косиковски Ц.* Улучшение публичных финансов в Польше. — Белосток, 2011.
28. *Косиковски Ц., Этель Л.* (ред.), *Бролик Я., Довгер Р., Петраш П., Поплавски М., Преснарович С., Стахурски В.* Положение о налогах. Комментарий. LEX. — Варшава, 2013.
29. *Мастальски Р.* Налоговое правоприменение. — Варшава, 2008.
30. *Мастальски Р.* Налоговое право. — Варшава, 2011.
31. *Мастальски Р., Фойцик-Мастальска Э.* (ред.). Финансовое право. — Варшава, 2013.
32. *Ольшовы В.* Налоговое решение. Принятие и контроль. — Варшава, 1997. С. 75.
33. *Патык Я.* Реализация налоговых обязанностей в рамках производства по выдаче индивидуальной интерпретации. Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010.
34. *Петраш П.* Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010.
35. *Поплавски М.* Институт возврата налога. Правовой характер и функционирование. — Варшава, 2009.
36. Право об устройстве административных судов: Закон от 25 июля 2002 г. // Вестник законодательства. 2002. № 153, поз. 1269 с изм.
37. Право о производстве в административных судах. Закон от 30 августа 2002 г. // Вестник законодательства. 2002. № 153, поз. 1270 с изм.
38. *Преснарович С.* Образцы решений и других документов по налоговым делам для войтов, бургомистров и президентов. — Варшава, 2004.
39. *Преснарович С.* Система финансового права. Т. III. Право сбора дани / ред. Л. Этель. — Варшава, 2010.
40. *Преснарович С., Этель Л., Довгер Р., Лишевски Г., Поплавски М.* Налоговое право. — Варшава, 2008.
41. *Преснарович С., Этель Л., Дудар Г.* Налоги и местные сборы. Земельный налог. Лесной налог. — Варшава, 2008.
42. *Руськовски Е.* Контроль налогового правоприменения. — Варшава, 2006.
43. *Руськовски Е.* Главные проблемы реформы финансовой администрации // Эффективная казначейская администрация. Т. 1. / под ред. З. Гилевской, Х. Издебского и К. Рачковского. — Варшава, 2007.
44. *Смолень П.* (ред.) Система налоговых органов в Польше. — Варшава, 2009.
45. *Ставэцки Т., Винчорэк П.* Введение в правоведение. — Варшава, 1999.
46. *Хануш А.* Фактические основы налогового разрешения. — Краков, 2004.
47. *Хануш А.* Стороны налогового производства и тяжесть доказательства // Налоговый обзор. 2004. № 9. С. 49—54.
48. *Хаусэр Р., Кабат А.* Постановления Высшего административного суда в новых процессуальных урегулированиях // Государство и право. 2004. № 2. С. 36.
49. *Этель Л., Косиковски Ц., Руськовски Е.* Контроль создания и применения налогового права под управлением Конституции Республики Польша. — Варшава, 2006.
50. *Этель Л.* (ред.), *Довгер Р., Лишевски Г., Поплавски М., Преснарович С.* Налоговое право. — Варшава, 2008.

Problems of Tax Law Enforcement in Poland and Russian Federation

Eugene Ruskovski,

Doct. in Law, Ordinary Prof. in University of Bialystok,
 Judge of the Supreme Administrative Court in 1994—1998
 Poland, Bialystok
eugen@list.pl

Slawomir Presnarovich,

Cand. in Law, University of Bialystok,
 Judge of the Supreme Administrative Court
 Poland, Bialystok
s.pres@wp.pl

Elena V. Chernikova,

Doct. in Law, Cand. in Economics,
 Head. of Dept. of Regulatory Support of Economics and Finance
 in Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
 Judge of 10th Arbitration Appeal Court
 Russia, Moscow
ec8064@mail.ru

The problems of tax enforcement and improvement of tax law in the Republic of Poland and the Russian Federation are examined. The authors justify the necessity for the adoption of the Tax Code in Poland — Code tribute rules which shall comply with European law.

In Russia further improvement of the tax enforcement is required, for example: introduction of a simplified production in arbitration courts of appeal in tax disputes and mediation procedures.

Keywords: tax law, law enforcement, improvement of tax legislation, the tax position of the Code of tribute, the European Court of Justice in Luxembourg, the Treaty of Accession of Poland to the EU, responsible for tax offense, mediation procedure.

References

1. Adamiak B., Borkovski Ia. Administrativnoe i sudebno-administrativnoe proizvodstvo. — Varshava, 2008.

2. Babiazh S. Dokazatel'stvo iz zakliucheniia eksperta. Aktivnoe uchastie storony v provedenii etogo dokazatel'stva, ekspertiza i zakliuchenie eksperta. — Belostok, 2013.

3. Babiazh S., Dauter B., Grushchin'ski B., Khauser R., Kabat A., Nezgudka-Medek M. Polozhenie o nalogakh. Kommentarii. — Varshava, 2011.

4. Bzhezin'ski B. Osnovy tolkovaniia nalogovogo prava. — Gdan'sk, 2008.

5. Bzhezin'ski B. (red.). Nalogovoe pravo. Teoriia. Instituty. Funktsionirovanie. — Torun', 2009.

6. Bzhezin'ski B. Sistema finansovogo prava. T. III. Pravo sbora dani / red. L. Etel'. — Varshava, 2010.

7. Bzhezin'ski B., Kalinovski M. Evropeiskoe nalogovoe pravo v svete sudebnoi praktiki Evropeiskogo tribunala iustitsii. — Gdan'sk, 2001.

8. Bzhezin'ski B., Kalinovski M. Nalogovoe pravo Evropeiskogo sodruzhestva. — Gdan'sk, 2005.

9. Bzhezin'ski B., Masternak M. O tak nazyvaemoi tiazhesti dokazatel'stva v nalogovom proizvodstve // Nalogovyi obzor. 2004. № 5. S. 56.

10. Bogutski S. Dokazyvanie nezaregistririrovannykh postuplenii v tverdoi nalogovoi stavke. — Belostok, 2013.

11. Brolik Ia. Obshechie i individual'nye interpretatsii nalogovykh zakonopolozhenii. — Varshava, 2013. S. 84.

12. Vronkovska S. Pol'skaia pravovaia kul'tura i protsess evropeiskoi integratsii. — Krakov, 2005.

13. Vrublevski Ia. Sudebnoe primenenie prava. — Varshava, 1988.

14. Vystuplenie predsedatelia Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF A.A. Ivanova na soveshchanii predsedatelei arbitrazhnykh sudov v Samare 22 apreliia 2010 g. URL: <http://pravo.ru/review/view/28852/>

15. Gomulovich A., Maletski Ia. Nalogi i nalogovoe pravo. — Varshava, 2006.

16. Gomulovich A., Maletski Ia. Nalogi i nalogovoe pravo. — Varshava, 2011.

17. Dzvonkovski Kh., Zgerski Z. Nalogovye protsedury. — Varshava, 2006.

18. Dzvonkovski Kh., Kosikovski Ts., Khukhlia A. Zakon — Polozhenie o nalogakh. Kommentarii. — Varshava, 2004.

19. Dovger R. Polozhenie o nalogakh. Dokazatel'stva v nalogovom proizvodstve. — Belostok, 2013.

20. Zemin'ski Z. Osnovnye problemy pravovedeniia. — Varshava, 1980.

21. Zirk-Sadovski M. Problema avtonomii nalogovogo prava v sudebnoi praktike VAS // Ezhekvartal'nyi zhurnal nalogovogo prava. 2001. № 2.

22. Zirk-Sadovski M. Tolkovanie i ponimanie prava v Pol'she posle vstupleniia v Evropeiskii Soiuz. — Krakov, 2005.

23. Zimmermann Ia. Polozhenie o nalogakh. Nalogovoe proizvodstvo. — Varshava, 1998.
24. Kalinovski M. Pravosub"ektnost' nalogoplatel'shchika. — Torun', 1999.
25. Kosikovski Ts. Finansovoe pravo. Obshchaia chast'. — Varshava, 2003. S. 247.
26. Kosikovski Ts. Nalogi. Problema publichnoi vlasti i nalogoplatel'shchikov. — Varshava, 2007. S. 165—166.
27. Kosikovski Ts. Uluchshenie publichnykh finansov v Pol'she. — Belostok, 2011.
28. Kosikovski Ts., Etel' L. (red.), Brolik Ia., Dovger R., Petrash P., Poplavski M., Presnarovich S., Stakhurski V. Polozhenie o nalogakh. Kommentarii. LEX. — Varshava, 2013.
29. Mastal'ski R. Nalogovoe pravoprimenenie. — Varshava, 2008.
30. Mastal'ski R. Nalogovoe pravo. — Varshava, 2011.
31. Mastal'ski R., Foitsik-Mastal'ska E. (red.). Finansovoe pravo. — Varshava, 2013.
32. Ol'shovy V. Nalogovoe reshenie. Priniatie i kontrol'. — Varshava, 1997. S. 75.
33. Patyk Ia. Realizatsiia nalogovykh obiazannosti v ramkakh proizvodstva po vydache individual'noi interpretatsii. Sistema finansovogo prava. T. III. Pravo sbora dani / red. L. Etel'. — Varshava, 2010.
34. Petrash P. Sistema finansovogo prava. T. III. Pravo sbora dani / red. L. Etel'. — Varshava, 2010.
35. Poplavski M. Institut vozvrata naloga. Pravovoi kharakter i funktsionirovanie. — Varshava, 2009.
36. Pravo ob ustroistve administrativnykh sudov: Zakon ot 25 iiulia 2002 g. // Vestnik zakonodatel'stva. 2002. № 153, poz. 1269 s izm.
37. Pravo o proizvodstve v administrativnykh sudakh. Zakon ot 30 avgusta 2002 g. // Vestnik zakonodatel'stva. 2002. № 153, poz. 1270 s izm.
38. Presnarovich S. Obraztsy reshenii i drugih dokumentov po nalogovym delam dlia voitov, burgomistrov i prezidentov. — Varshava, 2004.
39. Presnarovich S. Sistema finansovogo prava. T. III. Pravo sbora dani / red. L. Etel'. — Varshava, 2010.
40. Presnarovich S., Etel' L., Dovger R., Lishevski G., Poplavski M. Nalogovoe pravo. — Varshava, 2008.
41. Presnarovich S., Etel' L., Dudar G. Nalogi i mestnye sbory. Zemel'nyi nalog. Lesnoi nalog. — Varshava, 2008.
42. Rus'kovski E. Kontrol' nalogovogo pravoprimeneniia. — Varshava, 2006.
43. Rus'kovski E. Glavnye problemy reformy finansovoi administratsii // Effektivnaia kaznacheiskaia administratsiia. T. 1. / pod red. Z. Gilevskoi, Kh. Izdebskogo i K. Rachkovskogo. — Varshava, 2007.
44. Smolen' P. (red.) Sistema nalogovykh organov v Pol'she. — Varshava, 2009.
45. Stavetski T., Vinchorek P. Vvedenie v pravovedenie. — Varshava, 1999.
46. Khanush A. Fakticheskie osnovy nalogovogo razresheniia. — Krakov, 2004.
47. Khanush A. Storony nalogovogo proizvodstva i tiazhest' dokazatel'stva // Nalogovyi obzor. 2004. № 9. S. 49—54.
48. Khauser R., Kabat A. Postanovleniia Vyshego administrativnogo suda v novykh protsessual'nykh uregulirovaniakh // Gosudarstvo i pravo. 2004. № 2. S. 36.
49. Etel' L., Kosikovski Ts., Rus'kovski E. Kontrol' sozdaniia i primeneniia nalogovogo prava pod upravleniem Konstitutsii Respubliki Pol'sha. — Varshava, 2006.
50. Etel' L. (red.), Dovger R., Lishevski G., Poplavski M., Presnarovich S. Nalogovoe pravo. — Varshava, 2008.