

Славомир Преснарович
доктор юридических наук
Юридический факультет Университета в
Белостоке,
Польша, судья Финансовой палаты Высшего
административного суда в Варшаве

Римский принцип "*In dubio pro tributario*" в
польском налоговом праве

- **В ПОЛЬШЕ УЖЕ ПРИМЕРНО С 2001 ГОДА ВЫСКАЗЫВАЛОСЬ ТРЕБОВАНИЕ ВВЕДЕНИЯ ПРИНЦИПА *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ. С 1 ЯНВАРЯ 2016 ГОДА В ПОЛЬСКОМ ПОЛОЖЕНИИ О НАЛОГАХ В СТ. 2А СУЩЕСТВУЕТ СЛЕДУЮЩЕЕ ПРАВИЛО: "ВСЯКИЕ СОМНЕНИЯ, КАСАЮЩИЕСЯ СОДЕРЖАНИЯ НАЛОГОВЫХ ЗАКОНОПОЛОЖЕНИЙ, КОТОРЫЕ НЕВОЗМОЖНО УСТРАНИТЬ, РЕШАЮТСЯ В ПОЛЬЗУ ПЛАТЕЛЬЩИКА НАЛОГОВ".**

- СЛОВО **TRIBUTUM** ИМЕЕТ СВОИ КОРНИ В **TRIBUS**, Т. Е. В ОТНОШЕНИИ К ОДНОЙ ИЗ ТРЁХ ЭТНИЧЕСКИХ ГРУПП, КОТОРЫЕ ВХОДИЛИ ИВ СОСТАВ ГРАЖДАН ДРЕВНЕГО РИМА. В СВОЮ ОЧЕРЕДЬ, ЛАТИНСКОЕ **DUBITO** ОБОЗНАЧАЕТ СОМНЕНИЯ (В КАКОМ-ТО ДЕЛЕ), СОМНЕВАТЬСЯ (В ЧЁМ-ЛИБО). ДОСЛОВНЫЙ ПЕРЕВОД ВЫРАЖЕНИЯ **IN DUBIO PRO TRIBUTARIO** НАДО ПОНИМАТЬ "В СЛУЧАЕ СОМНЕНИЙ, НАДО РЕШАТЬ В ПОЛЬЗУ ГРАЖДАНИНА". ДО СИХ ПОР В НАУКЕ НЕ ДОКАЗАНО, ЧТО ДРЕВНИЕ РИМЛЯНЕ ПОЛЬЗОВАЛИСЬ ВЫРАЖЕНИЕМ **IN DUBIO PRO TRIBUTARIO**. СЛЕДОВАТЕЛЬНО, ПО ВСЕЙ ВЕРОЯТНОСТИ МОЖЕМ ПРИНЯТЬ, ЧТО ЭТА ПАРЕМИЯ ВОЗНИКЛА В НАШЕ ВРЕМЯ.

- **ВЫРАЖЕНИЕ ЯВЛЯЕТСЯ В КАКОМ-ТО СМЫСЛЕ ПАРАФРАЗОЙ ПАРЕМИИ *IN DUBIO PRO REO* (ОТ „REUS” – ЛИЦО, ПРОТИВ КОТОРОГО ПРОДОЛЖАЕТСЯ ПРОЦЕСС), ИЗ КОТОРОЙ ПРОИСХОДИТ ПРИНЦИП УГОЛОВНОГО ПРАВА “ПРЕЗУМПЦИЯ НЕВИНОВНОСТИ”. ЭТИМОЛОГИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПАРЕМИИ *IN DUBIO PRO REO* МОЖЕМ НАЙТИ В DIGESTACH GAIUSA, КОТОРЫЙ СФОРМУЛИРОВАЛ ПРАВИЛО: *FAVORABILIORES REI POTIUS QUAM ACTORES HABENTUR* (“ОТВЕТЧИКИ НАХОДЯТСЯ В БОЛЕЕ ВЫГОДНОМ ПОЛОЖЕНИИ, ЧЕМ ИСТЦЫ”).**

- **КАК ПИШЕТ ПРОФ. ВИТОЛЬД ВОЛОДКЕВИЧ, ЭТО ДОЛГОВАТОЕ ПРАВИЛО GAIUSA (КОТОРОЕ НАХОДИТСЯ НА КОЛОННЕ В ХОЛЛЕ ЗДАНИЯ ПОЛЬСКОГО ВЕРХОВНОГО СУДА, НА МЕСТЕ ОБОЗНАЧЕННОМ ЦИФРОЙ 86) БЫЛО В БОЛЕЕ КОРОТКОЙ ФОРМЕ ВЫРАЖЕНО В 1512 ГОДУ В РАБОТАХ ПО УГОЛОВНОМУ ПРАВУ AEGIDIUSA BOSSIUSA И ПО СЕЙ ДЕНЬ УПОТРЕБЛЯЕТСЯ КАК: *IN DUBIO PRO REO.***

- **В ПОЛЬШЕ НАЛОГОВОЕ РЕШЕНИЕ МОЖНО ОБЖАЛОВАТЬ В АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД. СПЕРВА В ВОЕВОДСКИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД (ИХ В ПОЛЬШЕ 16 - В КАЖДОМ ВОЕВОДСКОМ ГОРОДЕ), ЗАТЕМ ВО ВТОРУЮ ИНСТАНЦИЮ, Т. Е. В ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД В ВАРШАВЕ. С САМОГО НАЧАЛА ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ВЫСШЕГО АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДА В ПОЛЬШЕ ПРИНЦИП (ХОТЯ И НЕ ПО-ЛАТЫНИ) НАХОДИТ ПОДТВЕРЖДЕНИЕ В СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ЭТОГО СУДА.**

- **НА СУДЕБНОЕ РЕШЕНИЕ ОТ 23 СЕНТЯБРЯ 1982 ГОДА ОБРАЩАЛИ ВНИМАНИЕ УЧЁНЫЕ ИЗ УНИВЕРСИТЕТА В БЕЛОСТОКЕ: ПРОФ. ЕВГЕНИЙ СМОКТУНОВИЧ И КАНД. ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК ЕЖИ МЕШКОВСКИ, ПРИВОДЯ ЕГО ТЕЗИС: В СЛУЧАЕ СОМНЕНИЯ НАДО РЕШАТЬ В ПОЛЬЗУ ГРАЖДАНИНА, ЕСЛИ ЭТОМУ НЕ ПРЕПЯТСТВУЕТ ВАЖНЫЙ ОБЩЕСТВЕННЫЙ ИНТЕРЕС, ТОЛЬКО ТАКОЕ ПРОИЗВОДСТВО МОЖЕТ ПОВЫСИТЬ УРОВЕНЬ ДОВЕРИЯ ГРАЖДАН К ГОСУДАРСТВЕННЫМ ОРГАНАМ (СТ. 8 АДМИНИСТРАТИВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНОГО КОДЕКСА)"**

- **В ДРУГОМ СУДЕБНОМ РЕШЕНИИ ОТ 18 ЯНВАРЯ 1988 ГОДА ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД РЕШИЛ, ЧТО ВСЯКИЕ НЕЯСНОСТИ ИЛИ СОМНЕНИЯ, КАСАЮЩИЕСЯ ФАКТИЧЕСКОГО СОСТОЯНИЯ, НЕ МОГУТ РЕШАТЬСЯ НЕ В ПОЛЬЗУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА. ТОЛЬКО ТОГДА МОЖНО ОБВИНЯТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В НЕВЫПОЛНЕНИИ ЕГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ЕСЛИ СОДЕРЖАНИЕ ЭТОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ВПОЛНЕ ЯСНОЕ И У НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ЕСТЬ РЕАЛЬНЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ ВЫПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, ВЫТЕКАЮЩЕГО ИЗ ЗАКОНОПОЛОЖЕНИЙ**

- **ИМЕННО В ГЛОССАРИИ К ЭТОМУ СУДЕБНОМУ РЕШЕНИЮ, ОПУБЛИКОВАННОМУ В 1990 ГОДУ НАУЧНЫЙ РАБОТНИК ИЗ ЛОДЗИНСКОГО УНИВЕРСИТЕТА, ПРОФ. ЗБИГНЕВ КМЕЦЯК, СУДЬЯ ВЫСШЕГО АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДА СФОРМУЛИРОВАЛ ПОСТУЛАТ ПРИМЕНЕНИЯ *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* В КАЧЕСТВЕ ПРИНЦИПА СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ**

- **НА ТАК СФОРМУЛИРОВАННОЕ ПРАВИЛО В ОТНОШЕНИИ К НАЛОГОВЫМ ДЕЛАМ УКАЗЫВАЛ ТАКЖЕ ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД. В СУДЕБНОМ РЕШЕНИИ ОТ 24 АПРЕЛЯ 1997 ГОДА, ШИФР ДЕЛА III RN 14/97, ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД ЗАМЕТИЛ, ЧТО "КАКИЕ-ЛИБО СОМНЕНИЯ, КАСАЮЩИЕСЯ ТОЛКОВАНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ДЕЙСТВУЮЩЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СИТУАЦИИ, КОГДА ЗАКОН ОБЯЗЫВАЕТ НАЛОГОВЫЙ ОРГАН ВЫНЕСТИ РЕШЕНИЕ, КОТОРОЕ ДОЛЖНО АВТОРИТАРНО И ИНДИВИДУАЛЬНО ДЛЯ КАЖДОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ОПРЕДЕЛИТЬ ОСНОВНОЕ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО, НЕ МОГУТ ТОЛКОВАТЬСЯ НЕ В ПОЛЬЗУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА (СОГЛАСНО ПРИНЦИПУ *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*, КОТОРЫЙ ПРОИСХОДИТ НАПРЯМУЮ ОТ КОНСТИТУЦИОННЫХ ГАРАНТИЙ ОСНОВНЫХ ГРАЖДАНСКИХ СВОБОД, В ОСОБЕННОСТИ ВЫТЕКАЕТ ТАКЖЕ ИЗ СТ. 6 И СТ. 7 КОНСТИТУЦИИ РЕСПУБЛИКИ ПОЛЬША ОТ 22 ИЮЛЯ 1952 ГОДА - СТ.77 КОНСТИТУЦИОННОГО ЗАКОНА ОТ 17 ОКТЯБРЯ 1992 ГОДА О ВЗАИМООТНОШЕНИЯХ МЕЖДУ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЙ И ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТЬЮ РЕСПУБЛИКИ ПОЛЬША, А ТАКЖЕ О ТЕРРИТОРИАЛЬНОМ САМОУПРАВЛЕНИИ, ВЕСТНИК ЗАКОНОВ № 84, ПОЗ. 426 С ИЗМЕНЕНИЯМИ).**

- НА ПРИНЦИП ***IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*** ССЫЛАЛАСЬ ТАКЖЕ СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА КОНСТИТУЦИОННОГО ТРИБУНАЛА.
- В СУДЕБНОМ РЕШЕНИИ ОТ 18 ИЮЛЯ 2013 ГОДА КОНСТИТУЦИОННЫЙ ТРИБУНАЛ ЗАЯВЛЯЛ, ЧТО ПРИНЦИП ***IN DUBIO PRO TRIBUTARIO***, ЯВЛЯЮЩИЙСЯ ПРАВИЛОМ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ УРЕГУЛИРОВАНИЙ, НА КОНСТИТУЦИОННОЙ ОСНОВЕ ПРЕДПИСЫВАЕТ – В СЛУЧАЕ НЕУСТРАНИМОЙ МНОГОЗНАЧНОСТИ ЗАКОНОПОЛОЖЕНИЙ - ВОССТАНОВИТЬ ПРАВОВУЮ НОРМУ, КОТОРАЯ УЧИТЫВАЕТ ИНТЕРЕСЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА. НЕЯСНЫЕ НАЛОГОВЫЕ УРЕГУЛИРОВАНИЯ НЕ МОГУТ ТОЛКОВАТЬСЯ НЕ В ПОЛЬЗУ ПЛАТЕЛЬЩИКА НАЛОГОВ, НО МОГУТ ТОЛКОВАТЬСЯ В ПОЛЬЗУ ГОСУДАРСТВА (СМ. ПРИГОВОР КОНСТИТУЦИОННОГО ТРИБУНАЛА - ШИФР ДЕЛА СК 18/09).

- В СУДЕБНОМ РЕШЕНИИ ОТ 22 ФЕВРАЛЯ 2011 ГОДА ВЫСШИЙ АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД ОТМЕЧАЛ, ЧТО "ПРИНЦИП *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*, ЗАКРЕПЛЁННЫЙ В НАЛОГОВОЙ ПРОЦЕДУРЕ В СОДЕРЖАНИИ СТ. 121 ЗАКОНА ОТ 29 АВГУСТА 1997 ГОДА - ПОЛОЖЕНИЕ О НАЛОГАХ (ВЕСТНИК ЗАКОНОВ ЗА 2005 Г., № 8, ПОЗ. 60 С ИЗМЕНЕНИЯМИ), НЕ ТОЛЬКО ПРЕДПИСЫВАЕТ ПРИНЯТИЕ В ПРОЦЕССЕ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАКОНА ВЫГОДНОЕ ДЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ТОЛКОВАНИЕ ЗАКОНОВ ПРАВА (МАТЕРИАЛЬНОГО И ПРОЦЕССУАЛЬНОГО), НО КАСАЕТСЯ ТАКЖЕ ФАКТИЧЕСКИХ СОМНЕНИЙ

- **ЗА ПОСЛЕДНИЕ 35 ЛЕТ ПРИМЕРОВ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ ВЫСШЕГО АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДА ПО НАЛОГОВЫМ ДЕЛАМ, В КОТОРЫХ СУД ССЫЛАЛСЯ НА ЭТОТ ПРИНЦИП АВТОР НАСТОЯЩЕЙ СТАТЬИ НАШЁЛ СВЫШЕ ДЕСЯТИ И НЕТ СМЫСЛА ИХ ВСЕХ ОПИСЫВАТЬ. НО ЗАТО В БАЗЕ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ ВЫСШЕГО АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДА В РУБРИКЕ "ПОИСК СЛОВА" С ВЫРАЖЕНИЕМ *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* ПОЯВЛЯЕТСЯ НЕСКОЛЬКО ТЫСЯЧ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ.**

- **ПОМНИМ, ЧТО ДОСЛОВНЫЙ ПЕРЕВОД *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* ОБОЗНАЧАЕТ "В СЛУЧАЕ СОМНЕНИЯ - В ПОЛЬЗУ ГРАЖДАНИНА". ТЕМ ВРЕМЕНЕМ, ДЕЙСТВУЮЩИЙ В ПОЛЬСКОМ ПОЛОЖЕНИИ О НАЛОГАХ ПРИНЦИП БЫЛ "ИСКАЖЕН" ПОТОМУ, ЧТО БЫЛА ДОБАВЛЕНА НЕНУЖНАЯ "УКРАШАЮЩАЯ ФРАЗА": "СОМНЕНИЯ, КОТОРЫЕ НЕВОЗМОЖНО УСТРАНИТЬ".**

- **УЖЕ НА ПЕРВЫЙ ВЗГЛЯД ПОЯВЛЯЮТСЯ НЕЯСНОСТИ И СОМНЕНИЯ, КАК НАДО ПОНИМАТЬ "СОМНЕНИЯ, КОТОРЫЕ НЕВОЗМОЖНО УСТРАНИТЬ". В САМОМ ДЕЛЕ В ПРОЦЕССЕ ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА ТАКАЯ СИТУАЦИЯ НЕ МОЖЕТ СЛУЧИТЬСЯ, ЧТО КАКИЕ-ТО СОМНЕНИЯ НЕВОЗМОЖНО УСТРАНИТЬ.**

- **В МЕТОДОЛОГИИ ТОЛКОВАНИЯ ПРАВА СУЩЕСТВУЕТ ВОЗМОЖНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ СООТВЕТСТВУЮЩИХ ПРАВИЛ, КОТОРЫЕ ПОЗВОЛЯЮТ ВЫЯСНИТЬ ВСЯКИЕ СОМНЕНИЯ. В ТАКОМ СЛУЧАЕ СОВЕРШАЕМ Т. НАЗ. КОМПЛЕКСНОЕ ТОЛКОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВА. СЕЙЧАС, ЕСЛИ БЫ НАМ ПРИШЛОСЬ ПРИМЕНЯТЬ НА ПРАКТИКЕ ТАКОЙ ПРИНЦИП В ПОЛЬСКОМ ПОЛОЖЕНИИ О НАЛОГАХ, ТОГДА НАДО БЫ ЗАКРЫТЬ ЧАСТЬ ЭТОГО ПОЛОЖЕНИЯ ("СОМНЕНИЯ, КОТОРЫЕ НЕВОЗМОЖНО УСТРАНИТЬ").**

- **СЕЙЧАС, ПО МОЕМУ МНЕНИЮ, ЭТО ПОЛОЖЕНИЕ НЕВОЗМОЖНО ПРИМЕНЯТЬ. ЭТО ВОВСЕ НЕ ОБОЗНАЧАЕТ, ЧТО ПРИНЦИП, ЗАПИСАННЫЙ В ТАКОЙ ФОРМЕ, НАДО УСТРАНИТЬ ИЗ ПОЛЬСКОГО ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГАХ. ЕГО НАДО ПРАВИЛЬНО ЗАПИСАТЬ. АВТОР НАСТОЯЩЕЙ СТАТЬИ ПРЕДЛАГАЕТ СЛЕДУЮЩЕЕ: "В СЛУЧАЕ СОМНЕНИЯ - В ПОЛЬЗУ ГРАЖДАНИНА РЕСПУБЛИКИ ПОЛЬША". ЭТО ПОЗВОЛИЛО БЫ ОСУЩЕСТВИТЬ / ПРЕТВОРИТЬ В ЖИЗНЬ СМЫСЛ ВЫСКАЗЫВАНИЯ *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO***

- **ПРИЧЁМ НАДО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ НА ТО, ЧТО "НАДО ПРИНИМАТЬ" ЭТО ВЫРАЖЕНИЕ В ШИРОКОМ СМЫСЛЕ, НЕЛЬЗЯ ЕГО СУЖИВАТЬ К ПРОЦЕДУРАМ ИЛИ ВЫНЕСЕНИЮ РЕШЕНИЙ. ЭТО УВЕЛИЧИВАЕТ ГИБКОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ПРИНЦИПА, О КОТОРОМ ИДЁТ РЕЧЬ. РАЗРЕШАЕТ ТАКЖЕ НА ЕГО БОЛЕЕ ШИРОКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ, НАПР., В ВЫНЕСЕНИИ НАЛОГОВЫХ ТОЛКОВАНИЙ ПОЛЬСКИМ МИНИСТЕРСТВОМ ФИНАНСОВ. СЕГОДНЯ НЕТ ТАКОЙ ВОЗМОЖНОСТИ. БЫЛО БЫ ОШИБОЧНЫМ ТАКЖЕ ОГРАНИЧЕНИЕ ЭТОГО ПРИНЦИПА ТОЛЬКО В ОТНОШЕНИИ К НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ. МОЖЕМ СПРОСИТЬ: ЧТО БУДЕТ С ПЛАТЕЛЬЩИКАМИ, ИНКАССАТОРАМИ ИЛИ ЗАКОННЫМИ НАСЛЕДНИКАМИ В НАЛОГОВЫХ ДЕЛАХ?!**

- **ПОЭТОМУ АВТОР НАСТОЯЩЕГО ВЫСТУПЛЕНИЯ ПРЕДЛАГАЕТ ПРИМЕНЕНИЕ ШИРОКОЙ ФОРМУЛИРОВКИ, КАСАЮЩЕЙСЯ НЕ ТОЛЬКО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, НО И ГРАЖДАНИНА. У НАС ЕСТЬ ПОЛЬСКАЯ КОНСТИТУЦИЯ, В ПРЕАМБУЛЕ КОТОРОЙ НАПИСАНО: МЫ ПОЛЬСКИЙ НАРОД, ВСЕ ГРАЖДАНЕ РЕСПУБЛИКИ ПОЛЬША... МОЖЕМ ПАРАФРАЗИРОВАТЬ И СКАЗАТЬ: "МЫ *TRIBUS* (ПОЛЬСКИЕ ГРАЖДАНЕ) ИМЕЕМ ПРАВО НА ТО, ЧТОБЫ ВСЕ СОМНЕНИЯ ТОЛКОВАТЬ В НАШУ ПОЛЬЗУ". ТАК, ПО МНЕНИЮ АВТОРА, ДОЛЖЕН ВЫГЛЯДЕТЬ ЭТОТ ПРИНЦИП В ПОЛЬСКОМ ПОЛОЖЕНИИ О НАЛОГАХ.**