

Problemy stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy

The problems of applying the principles of tax law of Ukraine

Streszczenie

Przedstawiona poniżej analiza ma na celu omówienie kwestii stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy. Głównym problemem jest niespełnienie wymogów odpowiedniej zasady oraz koncentrowanie się na interesie publicznym i zaniedbywanie interesu prywatnego przy stosowaniu odpowiednich norm podatkowych. Normy prawne, w tym podatkowe, muszą być poddane dokładnej analizie i doprowadzone do stanu zgodności z Konstytucją Ukrainy oraz innymi ustawami, w tym i prawem cywilnym i gospodarczym. Głównym wnioskiem jest, że rozwiązanie problemu nieprzestrzegania zasad prawa podatkowego polega nie tylko na zmianie norm podatkowych, lecz także poprzez dokładne formułowanie zasad prawa podatkowego Ukrainy.

Słowa kluczowe: kodeks, prawo podatkowe, podatek, zasady podatkowe, podstawy opodatkowania

Abstract

The analysis presented below is aimed at displaying the problems of applying the principles of tax law of Ukraine. The main problem is the failure to meet the requirements of the relevant rule, and to respect mainly the public interest by abandoning the private interest when applying the relevant tax standards. Legal standards, including tax ones, must be

analyzed and brought into conformity with the Constitution of Ukraine and other laws, including civil and commercial law. The main conclusion is that the solution to the problem of non-compliance with tax law rules must be made not only through changes to tax standards, but also through the precise formulation of the principles of tax law of Ukraine.

Keywords: code, tax law, tax, tax principles, tax bases.

1. Wprowadzenie

Ustawodawstwo podatkowe Ukrainy składa się z niewielu aktów. Najważniejszym jest Kodeks podatkowy Ukrainy (dalej jako: Kodeks)¹. Ulega on ciągłym zmianom – wprowadzono ich ponad 120 od momentu jego wejścia w życie w 2011 roku. Zmiany takie z jednej strony są skutkiem rozwoju stosunków społecznych, w tym i form działalności gospodarczej, a z drugiej motywowane są interesem fiskalnym państwa. Zmiany w ustawodawstwie podatkowym są niezbędne, zaś wprowadzanie tych zmian powinno być dokonywane z uwzględnieniem interesu publicznego oraz prywatnego. Do wskazanego celu służy spis zasad znajdujący się w Kodeksie. Przeprowadzona analiza ma na celu wskazanie głównych problemów w tym obszarze oraz zaproponowanie możliwych kierunków ich rozwiązania.

2. Historyczny rys stanowienia systemu zasad prawa podatkowego Ukrainy

W celu dokładnego zbadania wskazanej problematyki niezbędnym jest wyjaśnienie historycznych podstaw formowania systemu prawa podatkowego Ukrainy. Początek formowania wskazanego systemu to przyjęcie ustawy „O systemie podatkowym” (dalej – Ustawa) w 1991 roku. Wskazana Ustawa zawierała zasady formowania systemu opodatkowania, regulowała wszystkie podatki i opłaty wpływające do budżetów i do innych publicznych funduszy, a także formułowała prawa, obowiązki

¹ Kodeks podatkowy Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, рт.. 3248, код акта 53775/2010.

oraz odpowiedzialność podatników².

Ustawa została przyjęta w celu wykonania norm Deklaracji o suwerenności³ oraz Deklaracji niepodległości Ukrainy⁴. W rozdziale IV Deklaracji o suwerenności wskazano, że przedsiębiorstwa, instytucje, organizacje oraz jednostki produkcyjne znajdujące się na terytorium Ukrainy uiszczają opłaty za wykorzystywanie ziemi, innych zasobów natury i siły roboczej, odliczają część dochodów walutowych, jak również wpłacają podatki do budżetów lokalnych⁵.

Artykuł 3 Ustawy regulował zasady oraz cel funkcjonowania systemu podatkowego Ukrainy. Na podstawie analizy wskazanego artykułu wydaje się możliwym określenie przeznaczenia systemu podatkowego Ukrainy, tj.:

- stymulowanie postępu naukowego i technologicznego, technologiczne unowocześnienie produkcji, wejście krajowych producentów na światowy rynek produktów *high-tech*,
- stymulowanie przedsiębiorczości i działalności inwestycyjnej poprzez wprowadzanie ulg w opodatkowaniu dochodu (zysku) ukierunkowanego na rozwój produkcji.

Zgodnie z Ustawą do zasad należały: powszechność, równoznaczność, proporcjonalność, równość oraz niedopuszczenie do żadnych przejawów dyskryminacji podatkowej, sprawiedliwość społeczna, stabilność, uzasadnienie gospodarcze, jednolitość płatności, kompetencja, ujednolicone podejście oraz dostępność.

W styczniu 2011 roku Ustawa „O systemie podatkowym Ukrainy” została uchylona w związku wejściem w życie Kodeksu. W kontekście opracowywanej problematyki analizie poddany będzie art. 4 Kodeksu pt. „Główne zasady ustawodawstwa podatkowego Ukrainy”⁶.

² Preambuła Ustawy Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” z dnia 25 czerwca 1991 r., N 1251-XII // Відомості Верховної Ради України од 24.09.1991р., N 39, art. 510.

³ Deklaracja o suwerenności Ukrainy z dnia 16 lipca 1990 r., N55-XII // Відомості Верховної Ради УРСР од 31.07.1990 р., N 31, art. 429.

⁴ Deklaracja niepodległości Ukrainy, Postanowienie Werhownej Rady Ukrainy z dnia 24 sierpnia 1991 r., N1427-XII // Відомості Верховної Ради України од 17.09.1991 r., N 38, art. 502.

⁵ *Ibidem*, akapit 9.

⁶ Por. art. 3 Ustawa Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” i art. 4 Kodeksu podatkowego Ukrainy.

3. Ogólne problemy unormowań zasad prawa podatkowego Ukrainy

W pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę na różne nazwy artykułów regulujących zakres zasad w Ustawie i w Kodeksie. Takie różnice mogą być związane z różnymi podejściami do uregulowania stosunków prawnopodatkowych. Jeśli w Ustawie prawodawca dążył nie tylko do określenia podstaw uregulowania stosunków podatkowych, ale również kierunku funkcjonowania całego systemu podatkowego Ukrainy, to w Kodeksie określone zostały wyłącznie podstawy formowania ustawodawstwa podatkowego. Oprócz tego należy zwrócić uwagę na tytuł art. 4 Kodeksu, gdzie użyto sformułowania „główne zasady”, co jest tautologią. Zgodnie ze Słownikiem języka ukraińskiego, słowo „zasada” oznacza wyjściowe, główne stanowisko, podstawę; osnowę światopoglądu, regułę zachowania się⁷.

W celu zobrazowania problematyki stosowania zasad prawa podatkowego Ukrainy niezbędna jest także analiza doktryny prawa podatkowego. W nauce prawa podatkowego Ukrainy można dostrzec różne podejścia do klasyfikacji zasad. Wyróżnia się zatem system zasad ustawodawstwa podatkowego, a także zasady opodatkowania prawa podatkowego⁸. Ustawodawca ukraiński przyjął klasyfikację zasad ustawodawstwa podatkowego⁹. Taka pozycja ustawodawcy odpowiada treści oraz przeznaczeniu zasad, które powinni być podstawą przyjmowania oraz realizacji norm prawa podatkowego¹⁰.

Artykuł 4 Kodeksu zawiera jedenaście zasad ustawodawstwa podatkowego Ukrainy:

- 1) powszechność opodatkowania;
- 2) równość wszystkich płatników, niedopuszczenie do jakichkolwiek

⁷ Słownik języka ukraińskiego w 11 tomach, t. 3, Naukowa dumka, Kyiv 1972, s. 300.

⁸ Szerzej patrz. M.P. Kucheryavenko, *Podstawy prawa podatkowego: Podręcznik*, Legas, Charków 2001, s. 137–138.

⁹ Por. art. 4 Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 3 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej z dnia 16 czerwca 1998 r. // <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&vkart=card&nd=102067058&rdk=&backlink=1>.

¹⁰ Dla ujednolicenia w dalszej części artykułu używany będzie termin „zasady ustawodawstwa podatkowego”.

przejawów dyskryminacji podatkowej;

- 3) ustawowa odpowiedzialność w przypadku naruszenia przepisów podatkowych;
- 4) rozstrzyganie niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego się na korzyść podatnika;
- 5) wystarczalność fiskalna;
- 6) sprawiedliwość społeczna;
- 7) opłacalność opodatkowania;
- 8) stabilność;
- 9) neutralność opodatkowania;
- 10) jednolitość i wygoda płatności;
- 11) jednolite podejście do ustalania podatków i opłat.

4. Zasada powszechności opodatkowania i problemy jej realizacji

Omawianie zasad prawa podatkowego Ukrainy należy rozpocząć od pierwszej zasady, tj. powszechności opodatkowania. Wskazana zasada jest zasadą konstytucyjną, zgodnie z którą każdy zobowiązany jest uiszczać podatki i opłaty w trybie i rozmiarach określonych w ustawie¹¹. Ponadto Konstytucja nakłada na wszystkich obywateli obowiązek corocznego składania do inspekcji podatkowej deklaracji o ich stanie majątkowym i dochodach za ostatni rok zgodnie z procedurą wyznaczoną w ustawie¹². W Kodeksie natomiast przewiduje się obowiązek każdego podmiotu uiszczania podatków i opłat wyznaczonych w Kodeksie i w ustawach celnych, odpowiednio do reguł przewidzianych normatywnie.

Takie podejście do tłumaczenia zasady powszechności opodatkowania ma bezpośredni wpływ na formułowania pojęcia obowiązku podatkowego. W Kodeksie zawarte jest pojęcie obowiązku podatkowego, pod którym należy rozumieć obowiązek płatnika podatkowego obliczenia, zadeklarowania oraz\lub zapłacenia kwoty podatku w sposób i w terminach określonych w Kodeksie¹³. Analiza ustawodawstwa i praktyka realizacji

¹¹ Art. 67 Konstytucji Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254k/96-BP // Відомості Верховної Ради України od 23.07.1996 r., N 30, art. 141.

¹² *Ibidem*, akapit 2, art. 67.

¹³ Pkt 36.1. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI //

stosunków podatkowych upoważnia do wniosku, że pojęcie obowiązku podatkowego jest znacznie szersze i należy uwzględnić jeszcze inne elementy. Należą do nich: obowiązki rejestracji, prowadzenia ewidencji podatkowej lub finansowej, ewidencji dochodów i wydatków oraz inne obowiązki związane ze spłatą podatków¹⁴. W związku z powyższym, treść zasady powszechności opodatkowania należy rozumieć szerzej, przyjmując sformułowanie, że każdy jest zobowiązany dopełniać obowiązków związanych z dotrzymaniem terminów płatności, jak również realizować obowiązek płacenia podatków i opłat w pełnym zakresie.

Innym problemem jest niezgodność norm Kodeksu z normami Konstytucji, co dotyczy obowiązku składania deklaracji podatkowej. Część druga art. 67 Konstytucji przewiduje obowiązek wszystkich obywateli składania corocznie deklaracji do inspekcji podatkowych o majątku i dochodach za poprzedni rok, zgodnie z Ustawą. Natomiast w Kodeksie co do podatku od przychodów osób fizycznych przewidziano dość wąski spis podmiotów zobowiązanych do składania deklaracji podatkowej¹⁵. W odniesieniu do innych podatków (podatku od dochodu przedsiębiorstw, VAT-u lub akcyzy i innych) deklaracje składane są okresowo przez wszystkie podmioty. Wskazana powyżej sprzeczność nie była przedmiotem rozważań w ani Parlamencie Ukrainy, ani w sądownictwie. Takie podejście może być związane z tym, że ukraiński system opodatkowania osób fizycznych jest dość uproszczony. W ramach podatku od przychodów osób fizycznych przewidziano stawkę podstawową 18%, a również zmniejszone stawki 5% lub 0%, które są stosowane w zależności od przedmiotu opodatkowania lub stopnia pokrewieństwa/powinowactwa.

W ramach podatku dochodowego od osób fizycznych przewidziano odrębną grupę płatników – przedsiębiorców-osób fizycznych. Główna różnica między opodatkowaniem osób fizycznych i przedsiębiorców-osób fizycznych sprowadza się do przedmiotu opodatkowania. Przedmiotem

Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код 53775/2010.

¹⁴ Szerzej patrz *ibidem*, art. 16.

¹⁵ Porównaj pkt 179.2 i 179.4. Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 67 Konstytucji Ukrainy.

opodatkowania dla osób fizycznych będących przedsiębiorcami jest czysty opodatkowany dochód, który stanowi różnicę między ogólnym rocznym przychodem i udokumentowanymi wydatkami na otrzymanie tego przychodu. Wydatki te muszą być związane z działalnością gospodarczą tej osoby – przedsiębiorcy. Natomiast przedmiotem opodatkowania innych osób fizycznych jest ogólny roczny przychód. Ogólny roczny przychód obejmuje wszystkie przychody i może być zmniejszony po uwzględnieniu ściśle przewidzianych wydatków, z zastosowaniem podatkowej zniżki¹⁶. Są to wydatki o charakterze socjalnym – m.in. na leczenie, edukację, ubezpieczenia na życie lub zdrowie oraz inne. Ogółem w Kodeksie określono dziewięć rodzajów wydatków, które dają możliwość zastosowania podatkowej zniżki. W porównaniu z przedmiotem opodatkowania przedsiębiorcy, osoba fizyczna ma znacznie szerszy przedmiot opodatkowania.

5. Problemy realizacji zasad równości oraz neutralności opodatkowania

Następna zasada przewiduje równość wszystkich podatników niezależnie od statusu, rasy, narodowości, przynależności religijnej, formy własności osoby prawnej i miejsca pochodzenia kapitału. Realizacja tej zasady ma ogromne znaczenie w związku ze staraniem Ukrainy o integrację z Unią Europejską. Poziom realizacji tej zasady wskazują odrębne normy Kodeksu. Należy zwrócić uwagę na normę określoną w pkt 172.9 Kodeksu, która jest sprzeczna z omawianą zasadą niedyskryminacji¹⁷. Zgodnie z normą określoną w przywołanym punkcie przychód osób fizycznych nierezydentów od sprzedaży lub wymiany nieruchomości opodatkowany jest wyższą stawką w porównaniu z dochodem rezydentów¹⁸.

¹⁶ Zob. art. 166 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

¹⁷ Art. 12 Wersji skonsolidowanej Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z dnia 13 grudnia 2007 r. // http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14436&Itemid=436.

¹⁸ Por. pkt 172.9. i 172.2. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

Obok zasady równości warto też wskazać na zasadę neutralności opodatkowania. Zasada neutralności opodatkowania przewiduje zakaz ustanawiania podatków sposób, który prowadzi do zwiększenia lub zmniejszenia konkurencyjności podatnika. Realizacja tej zasady odbywa się poprzez zastosowania stawki *ad valorem*, np. w wysokości 18% od dochodu przedsiębiorstw i przychodu osób fizycznych, lub 20% od wartości dodanej. Ukraińskie ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje zróżnicowania stawek VAT. Bazowa stawka wynosi 20%; oprócz tego ustanowiono obniżone stawki 7% od przywożonych z zagranicy leków i 0% od pomocy humanitarnej. Oprócz tego warto też zwrócić uwagę na aspekty proceduralne zastosowania tej zasady. Przykładem może być norma, która przewiduje obowiązek nierezydenta zawarcia umowy przedstawicielstwa z rezydentem w przypadku dzierżawy nieruchomości¹⁹. Rezydent w takim wypadku będzie wykonywał obowiązki agenta podatkowego, czyli osoby, która oblicza i płaci podatek oraz sporządza sprawozdanie z tego podatku²⁰. Takie reguły jednoznacznie wyznaczają słabsze stanowisko nierezydenta, jak również prowadzą do zmniejszenia konkurencyjności tego podmiotu.

6. Zasada socjalnej sprawiedliwości i problemy jej realizacji

Treść kolejnej zasady odnosi się do sprawiedliwości społecznej realizowanej poprzez ustanowienie podatków i opłat z uwzględnieniem zdolności płatniczej podatników. Zasada ta jest dość szeroko uwzględniona w Kodeksie. Wśród różnych aspektów realizacji tej zasady można dostrzec reguły dotyczące stawki *ad valorem* podatku od przychodów osób fizycznych, jak również podatku od dochodów osób prawnych. Oprócz tego w Kodeksie przewidziano reguły stosowania ulg podatkowych i zezwoleń. Zgodnie z Kodeksem, ulgi podatkowe mogą być wprowadzone poprzez:

- a) wyliczenie podatkowe, które przewiduje zmniejszenie podstawy

¹⁹ Pkt 170.1.3. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²⁰ Szerzej patrz *ibidem*, pkt 14.1.180.

opodatkowania (zniżka);

b) zmniejszenie zobowiązania podatkowego po spłacie podatku lub opłaty;

c) ustanowienie obniżonej stawki podatku;

d) zwolnienie od spłaty podatku lub opłaty.

Ulgi podatkowe są spotykane głównie w ramach podatku od przychodu osób fizycznych, gdzie przewidziano wszystkie cztery sposoby ich ustanowienia. W tym miejscu więcej uwagi należy poświęcić uldze zmniejszenie zobowiązania podatkowego po spłacie podatku lub opłaty. Analiza zastosowania tego rodzaju ulgi w ramach podatku od przychodu osób fizycznych w znacznym stopniu przypomina sposób obliczenia podatku od dochodu osób prawnych lub od dochodów osób fizycznych-przedsiębiorców. Jediną różnicą jest to, że przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy zostali uprawnieni do odliczenia wszelkich rodzajów wydatków pod warunkiem ich powiązania z działalnością gospodarczą. W przypadku osób fizycznych, jak wskazano, chodzi wyłącznie o wydatki o charakterze socjalnym.

Z innej strony, zasada ta nie jest uwzględniana przy wyznaczeniu innych podatków. Przykładem w tym zakresie może być podatek od nieruchomości. Podstawą opodatkowania tego podatku jest powierzchnia nieruchomości. W tego rodzaju rozwiązaniu w żaden sposób nie bierze się pod uwagę opłacalności dla płatnika podatków, gdyż nieruchomość o tej samej powierzchni w różnych regionach jednego miasta może mieć różną wartość²¹. W ramach tego podatku przewiduje się ulgę w postaci zmniejszenia podstawy opodatkowania. Z kolei nie podlega opodatkowaniu nieruchomość mieszkaniowa o powierzchni 60 m² dla mieszkań i 120 m² dla domów.

7. Jednolitość do ustalania podatków i opłat w praktyce ukraińskiej

Kolejna zasada, wyrażona jako jednolite podejście do ustalania podatków i opłat, przewiduje obowiązek ustawodawcy wyznaczenia wszystkich

²¹ Szerzej patrz A. Mostovij, *Cechy uiszczania podatku od nieruchomości odmiennej od ziemi*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 243–251.

obowiązkowych elementów każdego z podatków lub opłat. Zgodnie z normami Kodeksu do obowiązkowych elementów należą: płatnicy, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, stawka, procedura obliczania podatku, okres podatkowy, termin i procedura zapłaty podatku oraz termin i procedura składania sprawozdań podatkowych. W większości podatków zasada ta jest zrealizowana w pełni, jednakże w przypadku opłaty wojskowej jest ona realizowana w dość specyficzny sposób. Przede wszystkim, danina ta określana jest jako opłata wojskowa, jednakże nie ma cech właściwych opłacie, tj. nie jest ona celowa oraz nie jest kompensowana przez państwo poprzez określenie indywidualnej usługi²². Oprócz tego opłata ta jest zbudowana wyłącznie ze stawki w wysokości 1,5% jako elementu tej daniny. Wszystkie inne elementy przynależą do podatku od przychodów osób fizycznych. Przy czym opłata wojskowa nie została wskazana w art. 9 lub 10, w których określono zakres podatków ogólnopaństwowych i lokalnych.

Reguły dotyczące uiszczania opłaty wojskowej przewidziano w pkt 16¹ podrozdziału 10 „Inne postanowienia przejściowe” rozdziału 20 „Postanowienia przejściowe”. Punkt 16¹ składa się z dziewięciu podpunktów. Pierwszych sześć zawierają blankietowe normy dotyczące określenia płatników, przedmiotu, trybu obliczenia oraz płatności do budżetu, czyli odsyłają do norm podatku od przychodu osób fizycznych. W trzech innych punktach przewidziano ulgi w wysokości tej opłaty. Oprócz tego w pkt 16¹ nie wprowadzono reguł dotyczących składania sprawozdania i ewidencji uiszczania opłaty wojskowej. Warto podkreślić, że ta opłata jest uiszczana od 2015 roku (została wprowadzona w sierpniu 2014 roku)²³.

²² Patrz pkt 6.2 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²³ Patrz: „O wniesieniu zmian do Kodeksu Podatkowego Ukrainy oraz innych ustaw Ukrainy”, Ustawa Ukrainy od 31/07/2014r., N 1621 // Офіційний вісник України, 2014, N 63 (15.08.2014), стр. 1732.

9. Praktyka stosowania zasady stabilności opodatkowania

Stabilność opodatkowania przewiduje ograniczenia zmiany jakiegokolwiek elementu podatku w ciągu roku budżetowego. Ustawy zmieniające mogą być uchwalane tylko sześć miesięcy przed początkiem roku, w którym te zmiany zaczną zobowiązywać. Inną składową zasady stabilności jest zakaz zmiany jakiegokolwiek obowiązkowego elementu podatku lub ulg czy zwolnień w ciągu jednego roku budżetowego²⁴. Ustawodawca ukraiński corocznie ignoruje tę zasadę. Od momentu uchwalenia Kodeksu w 2010 roku, według stanu na listopad 2018 roku, wprowadzono 123 ustawy ze zmianami – tylko 47 z nich było uchwalone z uwzględnieniem danej zasady. Poza tym spora część ustaw jest uchwalana w grudniu i zaczyna obowiązywać w styczniu następnego roku. Na takie naruszenia wskazuje i Werchowny Sąd w postanowieniu N806/622/16 z dnia 7 marca 2018 r. Wskazano tam, że zasada stabilności odnosi się do konkretyzacji jednego z aspektów zasady określoności ustawodawczej – wymogu rozsądnej stabilności prawa, która uwarunkowuje potrzebę stabilności przypisów prawa w ciągu pewnego czasu. Mimo działania o charakterze sprzecznym z Konstytucją, Parlament Ukrainy nadal wprowadza zmiany ustaw podatkowych pod koniec roku kalendarzowego, by zwiększyć dochody budżetowe²⁵.

10. Inne zasady prawa podatkowego Ukrainy

Zasada wystarczalności fiskalnej przewiduje obowiązek nałożenia podatków i opłat z uwzględnieniem potrzeby osiągnięcia bilansu wydatków budżetu z jego dochodami. Zasadę tę należy analizować w związku z zasadą prawa bilansu budżetowego, która przewiduje ograniczenie uprawnienia do dokonania wydatków budżetu odpowiednio do poziomu dochodów budżetu na odpowiedni okres budżetowy²⁶.

²⁴ Pkt 4.1.9. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

²⁵ Patrz: Ustawa Ukrainy z dnia 23 listopada 2018 r. N 2628-VIII „O zmianach do Podatkowego Kodeksu Ukrainy a innych aktów ustawodawczych w sprawie polepszenia administrowania i zmianie stawek wyznaczonych podatków i opłat”.

²⁶ Kodeks budżetowy Ukrainy, Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r., N 2456-VI // Офіційний вісник

Kolejna zasada wskazuje na przewagę interesu prywatnego w przypadku niedającej się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (*in dubio pro tributare*). Zgodnie z Kodeksem zasada ta przewiduje, że w przypadku, gdy norma ustawy lub innego aktu normatywnego, wydane na podstawie ustawy lub normy różnych ustaw czy innych normatywnych aktów, określają różne ujęcie praw i obowiązków podatnika lub podatnika i organu kontrolującego, taka wątpliwość ma być rozstrzygnięta na korzyść płatnika. Nieliczne przykłady zastosowania tej zasady można odnaleźć w praktyce sądowej. Jako przykład może posłużyć wyrok Wyższego Sądu Administracyjnego Ukrainy z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16²⁷. W wyroku tym, na podstawie praktyki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka oraz zasady *in dubio pro tributare*, została wyeliminowana z obrotu prawnego decyzja podatkowa podjęta bez uwzględnienia zasady stabilności.

W dalszej kolejności należy wskazać zasadę konieczności wystąpienia ustawowej odpowiedzialności w przypadku naruszenia przepisów podatkowych. Uregulowano w tym zakresie następujące rodzaje odpowiedzialności:

- 1) finansową;
- 2) administracyjną;
- 3) karną²⁸.

Każdy z wskazanych rodzajów odpowiedzialności przewidziany jest w różnych aktach normatywnych, tj. w Kodeksie – finansowa, w Kodeksie naruszeń administracyjnych – administracyjna, i w Kodeksie karnym – karna.

W Kodeksie karnym przewidziano przestępstwo określone jako uchylanie od spłaty podatków, opłat oraz innych obowiązkowych

України, 2010, N 59 (13.08.2010), ст. 2047.

²⁷ Por. decyzja Wyższego Sądu Administracyjnego Ukrainy z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16, oraz wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Kirowohradzie z dnia 26 lutego 2015 r., N 54881465 // <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

²⁸ Pkt 111.1 Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України од 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

płatności²⁹. W Kodeksie naruszeń administracyjnych art. od 163-1 do 163-4 zawierają odrębne naruszenia prawa podatkowego, zaś inny rodzaj odpowiedzialności, tj. finansowa, został wprowadzony w Kodeksie. Pierwsza różnica między odpowiedzialnością finansową a innymi rodzajami odpowiedzialności jest taka, że odpowiedzialność finansowa może być zastosowana do podmiotu niezależnie od tego, czy była stosowana odpowiedzialność karna lub administracyjna. Inną specyfiką tej odpowiedzialności jest to, że w ramach przestępstwa podatkowego nie ma takiego elementu jak wina. W pkt. 109.1. Kodeksu określono, iż naruszeniem prawa podatkowego jest bezprawny czyn (czynny lub bierny) podatnika, płatnika albo pracowników organów kontrolujących, jaki zaistniał na skutek niezrealizowania lub niewłaściwej realizacji reguł wyznaczonych w Kodeksie oraz innym ustawodawstwie, podlegającym kontroli organów podatkowych³⁰.

Tryb zastosowania odpowiedzialności finansowej przewidziany jest w podrozdziale 11 rozdziału 2 Kodeksu. Zadaniem odpowiedzialności finansowej jest nie tylko prewencja, ale także dochodzenie należności za niewykonanie zobowiązania pieniężnego³¹. Innym zadaniem jest stosowanie kary poprzez grzywnę (za określone przestępstwa w Kodeksie przewidziana jest grzywna³²).

Niektórzy z przedstawicieli doktryny zaprzeczają istnieniu takiego rodzaju odpowiedzialności. Głównym argumentem jest norma art. 61 Konstytucji Ukrainy, gdzie przewiduje się zakaz pociągnięcia osoby do odpowiedzialności różnego rodzaju za to samo naruszenie³³. Analiza

²⁹ Art. 212 Kodeksu karnego Ukrainy z dnia 5 kwietnia 2001 r., N 2341-III // Відомості Верховної Ради України od 29.06.2001r., N 25, art. 131.

³⁰ Por. A.M. Novitsky, *Specyfika stosowania odpowiedzialności za przestępstwa w obszarze podatkowym*, „Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)” 2013, nr 2(61), s. 23–28.

³¹ Por. pkt 14.1.39. Kodeksu podatkowego Ukrainy i art. 1 Ustawy Ukrainy „O odpowiedzialności za niewykonanie zobowiązań pieniężnych” z dnia 22 listopada 1996 r., N 543/96-BP // Відомості Верховної Ради України od 14.02.1997р., N 5, art. 28.

³² Pkt. 111.2. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010р., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

³³ Por. art. 61 Konstytucji Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254к/96-BP; wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Mikołajowie z dnia 6 lutego 2017 r., N м64653117; Wyrok Sądu Apelacyjnego Administracyjnego w Odessie z dnia 12 września 2017 r., N 69098661 <http://www.>

Kodeksu oraz Kodeksu naruszeń administracyjnych upoważnia do wniosku, że sankcje w formie grzywny stosowane są za różne rodzaje przestępstw³⁴.

Warto także odnieść się do zasad, które nie zostały wprost zaznaczone w pkt. 4.1. Kodeksu. W innych częściach tego artykułu mieszczą się także normy o charakterze zasad ustawodawstwa podatkowego.

W pkt 4.2. przewidziano, że ogólnopaństwowe podatki, lokalne podatki i opłaty, uiszczania których nie przewidziano w Kodeksie, nie podlegają poborowi. Jednocześnie ukraińskie ustawodawstwo przewiduje szereg powszechnie obowiązujących opłat, które spełniają wszystkie cechy podatku, zaś tryb ich spłaty przewidziany jest w innym ustawodawstwie. Do takich opłat należy zaliczyć m.in. cło państwowe czy opłatę od reklamy produkcji alkoholowej lub tytoniowej.

Kolejny punkt art. 4 przewiduje, że okresy podatkowe i terminy spłat podatków i opłat wyznaczane są z uwzględnieniem potrzeb budżetowych oraz możliwości płatników, jak również zmniejszenia wydatków na administrowanie. Treść tego punktu w całości dubluje normy zasady jednolitości i wygodypłatności, a także zasadę opłacalności opodatkowania, zgodnie z którą wprowadzane mogą być wyłącznie te podatki, z których dochody są znacznie wyższe niż wydatki na administrowanie związane z ich poborem³⁵.

Przedostatni punkt art. 4 określa organy upoważnione do ustanowienia podatków. Norma ta jest poszerzonym tłumaczeniem normy pkt 1 akapitu 2 art. 92 i 143 Konstytucji Ukrainy, gdzie przewidziano wyłączne upoważnienia Werchownej Rady Ukrainy, która ma prawo do ustanowienia podatków i opłat. Organy samorządu zostały upoważnione do ustanowienia lokalnych podatków i opłat, które przewidziano w Kodeksie.

reestr.court.gov.ua/.

³⁴ Por. art. 117–128¹ Kodeksu podatkowego Ukrainy z dnia 2 lutego 2010 r., N2755-VI; art. 163¹–163⁴ Kodeksu Ukrainy o przestępstwach administracyjnych z dnia 7 grudnia 1984 r., N 8073-X // Відомості Верховної Ради УРСР, 1984, s. 1122.

³⁵ Por. pkt 4.3., 4.1.7. i 4.1.10. Kodeksu podatkowego Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010r., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.

Ostatni punkt art. 4 jeszcze raz wskazuje na zasadę stabilności w odniesieniu do fakultatywnego elementu podatku – ulg i zezwoleń podatkowych. W pkt 4.5. przewidziano, że w przypadku ustanowienia lub poszerzenia istniejących ulg podatkowych są one stosowane tylko od następnego roku budżetowego. Treść tego punktu należy rozumieć w ten sposób, że ustanowienie lub poszerzenie ulg podatkowych może być dokonane bez uwzględnienia sześciomiesięcznego terminu, jaki przewidziany został dla obowiązkowych elementów.

Podsumowanie

System zasad ustawodawstwa podatkowego Ukrainy – mimo tego, że jest sformułowany z uwzględnieniem doktryny prawa podatkowego oraz specyfiki stosunków prawnopodatkowych Ukrainy – nadal powoduje problemy, które powinny być rozwiązane poprzez zmianę przede wszystkim sformułowania tych zasad. Ponadto warto postulować kompleksową reformę całego ukraińskiego systemu uiszczania podatków. Ustanowienie równowagi między interesem publicznym i prywatnym możliwe jest poprzez ustanowienie przejrzystych i zrozumiałych norm, które byłyby podporządkowane nie tylko zasadom w prawie podatkowym, ale też zasadom ogólnym prawa.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Słownik języka Ukraińskiego w 11 tomach, t. 3, Naukowa dumka, Kyiv, 1972, s. 300.
2. Kucheryavenko MP, *Podstawy prawa podatkowego: Podręcznik*, Legas, Charków 2001, s. 137–138.
3. Mostovyy A, *Cechy uiszczania podatku od nieruchomości odmiennej od ziemi*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 243–251.
4. Novitsky AM, *Specyfika stosowania odpowiedzialności za przestępstwa w obszarze podatkowym*, „Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)” 2013, nr 2(61), s. 23–28.

Akty prawne

1. Konstytucja Ukrainy z dnia 28 czerwca 1996 r., N 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України od 23.07.1996r., N 30, art. 141.
2. Deklaracja o suwerenności Ukrainy z dnia 16 lipca 1990 r., N55-XII // Відомості Верховної Ради УРСР od 31.07.1990 p., N 31, art. 429.
3. Deklaracja niepodległości Ukrainy, Postanowienie Werchownej Rady Ukrainy z dnia 24 sierpnia 1991r., N1427-XII // Відомості Верховної Ради України od 17.09.1991 r., N 38, art. 502.
4. Kodeks podatkowy Ukrainy, Ustawa z dnia 2 grudnia 2010 r., N2755-VI // Офіційний вісник України od 10.12.2010p., N 92, том 1, стор. 9, art. 3248, код акта 53775/2010.
5. Kodeks budżetowy Ukrainy, Ustawa z dnia 8 lipca 2010 r., N 2456-VI // Офіційний вісник України, 2010, N 59 (13.08.2010), ст. 2047.
6. Kodeks karny Ukrainy z dnia 5 kwietnia 2001 r., N 2341-III // Відомості Верховної Ради України od 29.06.2001r., N 25, art. 131.
7. Kodeks Ukrainy o przestępstwach administracyjnych z dnia 7 grudnia 1984 r., N8073-X, Відомості Верховної Ради УРСР, 1984, s. 1122.

8. Ustawa Ukrainy „O systemie podatkowym Ukrainy” z dnia 25 czerwca 1991 r., N 1251-XII, Відомості Верховної Ради України od 24.09.1991р., N 39, art. 510.
9. Ustawa Ukrainy „O odpowiedzialności za niewykonanie zobowiązań pieniężnych” z dnia 22 listopada 1996r., N 543/96-ВР, Відомості Верховної Ради України od 14.02.1997р., N 5, art. 28.
10. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 13 grudnia 2007 r., http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php?option=com_content&view=article&id=14436&Itemid=436.
11. Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej z dnia 16 czerwca 1998 r., <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&vkart=card&nd=102067058&rdk=&backlink=1>.

Orzecznictwo

1. Decyzja Wyższego Sądu z dnia 1 listopada 2017 r., N820/6316/16, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
2. Wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Kirowohradzie z dnia 26 lutego 2015 r., N 54881465, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
3. Wyrok Okręgowego Sądu Administracyjnego w Mikołajowie z dnia 6 lutego 2017 r., N м64653117, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
4. Wyrok Administracyjnego Sądu Apelacyjnego w Odessie z dnia 12 września 2017 r., N 69098661, <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.