



Президента України від 18 жовтня 1997 року № 1166/97.

9. Тиндик Н.П. Адміністративно-правове забезпечення правоохоронними органами імміграційного процесу в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право» / Н.П. Тиндик ; Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 203 с.

10. Про прийняття за основу проекту Закону України про Концепцію державної міграційної політики : Постанова Верховної Ради України від 16.02.2010 № 1890-VI.

11. Малиновська О.А. Міграційна політика України: стан і перспективи розвитку / О.А. Малиновська. – К. : НІСД, 2010. – 32 с.

12. Ворона Д.М. До питання про Міграційний кодекс України / Д.М. Ворона // Право. – 2012. – № 4(38). – С. 45–47.

13. Про Концепцію державної міграційної політики : Указ Президента України від 30 травня 2011 року № 622/2011.

14. Адміністративне право України. Академічний курс : [підручник] : у 2 т. / [В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, Ю.П. Битяк, І.П. Голосніченко, Р.А. Калюжний та ін.] ; відповід. ред. В.Б. Авер'янов. – К. : Юридична думка, 2004. – Т. 1 : Загальна частина. – 2004. – 584 с.

СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ

Сергей БОНДАРЕНКО,

соискатель кафедры финансового права
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

Summary

The article analyzes foreign experience of legal regulation of the rights of taxpayers in the case of Ukraine, Russia, Belarus and Kazakhstan. The authors found several advantages in the legislative regulation of the rights of taxpayers in foreign countries and brought their proposals on the possibility of implementing this experience in Ukraine's tax legislation.

Key words: taxpayer, taxpayer rights, experience of foreign countries, right to information, tax benefits.

Аннотация

В статье анализируется зарубежный опыт правового регулирования прав налогоплательщиков на примере Украины, Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан. Автор установил ряд преимуществ в законодательном регулировании прав налогоплательщиков зарубежных стран и внес свои предложения по возможности внедрения этого опыта в налоговое законодательство Украины.

Ключевые слова: налогоплательщик, права налогоплательщиков, опыт зарубежных стран, право на информацию, налоговые льготы.

Постановка проблемы. Эффективная налоговая деятельность государства зависит от надлежащего функционирования налогового механизма, в котором должен быть достигнут баланс интересов субъектов налоговых правоотношений, а именно: с одной стороны, государства, которое в налоговых правоотношениях представляют уполномоченные органы государственной власти и управления, а с другой – налогоплательщиков. Поэтому определение правового механизма обеспечения реализации и защиты субъективных прав субъектов налоговых правоотношений, особенно налогоплательщиков, относится к наиболее актуальным проблемам в социально-экономической и политической жизни общества. В связи с этим, следует обратить особое внимание на правовое регулирование закрепления прав налогоплательщиков посредством сравнения опыта Украины и стран ближайшего зарубежья, поскольку такой подход может помочь усовершенствовать наработки Украины в данной сфере.

Актуальность темы. Отдельные наработки встречаются в статьях, тезисах, но комплексных исследований,

к сожалению, не проводилось. Только некоторые комплексные исследования касаются зарубежного опыта налогообложения в целом, например, работы таких ученых, как В.В. Воробьев [1], А.В. Грачев [2], Н.П. Кучерявенко [3] и др. Такое состояние дел говорит о необходимости обращения к анализу зарубежного законодательства по вопросам правовой регламентации прав налогоплательщиков.

Поэтому целью работы является анализ правового регулирования прав налогоплательщиков в Украине и странах ближайшего зарубежья для наработки предложений по усовершенствованию данного вопроса в Украине.

Изложение основного материала исследования. Согласно ст. 17 Налогового кодекса (далее – НК) Украины [4] налогоплательщик имеет право: (1) безвозмездно получать в контролирующих органах в том числе и через сеть Интернет информацию о налогах и сборах и нормативно-правовых актах, которые их регулируют, о порядке учета и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях плательщиков налогов, полномочиях контролирующих органов и их должностных лиц относительно осуществления нало-



гового контроля; (2) представлять свои интересы в контролирующих органах самостоятельно, через налогового агента или уполномоченного представителя; (3) избирать самостоятельно, если другое не установлено этим Кодексом, метод ведения учета доходов и расходов; (4) пользоваться налоговыми льготами при наличии оснований в порядке, установленном настоящим Кодексом; (5) получать отсрочку, рассрочку уплаты налогов или налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных этим Кодексом; (6) присутствовать во время проведения проверок и предоставлять объяснения по вопросам, возникающим во время таких проверок, ознакомиться и получать акты (справки) проверок, проведенных контролирующими органами, перед подписанием актов (справок) о проведении проверки, в случае наличия замечаний относительно содержания (текста) составленных актов (справок) подписывать их с оговоркой и подавать контролирующему органу письменные возражения в порядке, установленном настоящим Кодексом; (7) обжаловать в порядке, установленном этим Кодексом, решение, действия (бездействие) контролирующих органов (должностных лиц), предоставленные контролирующими органами налоговые консультации; (8) требовать от контролирующих органов проведения проверки сведений и фактов, которые могут свидетельствовать в пользу налогоплательщика; (9) на неразглашение контролирующим органом (должностными лицами) сведений о таком плательщике без его письменного согласия и сведений, составляющих конфиденциальную информацию, государственную, коммерческую или банковскую тайну и ставших известными во время выполнения должностными лицами служебных обязанностей, кроме случаев, когда это предусмотрено законами; (10) на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов и сборов, пени, штрафов в порядке, установленном настоящим Кодексом; (11) на полное возмещение убытков (вреда), причиненных незаконными действиями (бездействием) контролирующих органов (их

должностных лиц), в установленном законом порядке; (12) по методике, утвержденной центральным органом исполнительной власти, который обеспечивает формирование и реализует государственную налоговую и таможенную политику, вести учет временных и постоянных налоговых разниц и использовать данные такого учета для составления декларации по налогу на прибыль; (13) другие права, предусмотренные законом.

В ст. 21 НК РФ [5] установлено, что налогоплательщики имеют право: 1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения; 2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения, соответственно, законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах; 3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах; 4) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом; 5) на своевременный зачет или возврат сумм, излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов; 5.1) на осуществление совместной с налоговыми органами сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам; 6) представлять свои интересы в от-

ношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя; 7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; 8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; 9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов; 10) требовать от должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков; 11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам; 12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц; 13) на соблюдение и сохранение налоговой тайны; 14) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц; 15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Согласно НК Беларуси [6] плательщик имеет право: 1.1) получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов и их должностных лиц; 1.2) получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства; 1.3) представлять свои интересы в налоговых органах самостоятельно



но или через своего представителя; 1.4) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленных настоящим Кодексом и иными актами налогового законодательства. Для подтверждения права на использование налоговых льгот плательщик может вести раздельный учет объектов налогообложения, по которым имеются основания для применения налоговых льгот; 1.5) на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней в порядке, установленном настоящим Кодексом; 1.6) присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки; 1.7) получать акт или справку проверки; представлять в налоговые органы и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, сборов (пошлин), а также возражения по акту или справке проверки; 1.7.1) получать от налоговых органов на основании заявления выписку из данных учета налоговых органов об исчисленных и уплаченных суммах налогов, сборов (пошлин), пеней; 1.7.2) получать в налоговом органе на основании заявления копию представленной им ранее налоговой декларации (расчета); 1.7.3) получать от налоговых органов на основании заявления информацию о реквизитах, необходимых для заполнения платежных инструкций в целях исполнения налогового обязательства, уплаты пеней; 1.8) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства при совершении ими действий в отношении плательщиков; 1.8.1) не выполнять неправомерные решения налоговых органов и требования их должностных лиц, не соответствующие положениям настоящего Кодекса; 1.9) требовать соблюдения налоговой тайны; 1.10) обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц; 1.11) на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов, неправомерными действиями (бездействием) их должностных лиц, в порядке, установленном законодательством. Плательщики имеют также иные права, установленные

настоящим Кодексом и иными актами налогового законодательства.

Налоговое законодательство Республики Казахстан [7] устанавливает расширенный перечень прав налогоплательщиков. Так, в статье 13 утверждается, что налогоплательщик вправе: 1) получать от налоговых органов информацию о действующих налогах и других обязательных платежах в бюджет, об изменениях в налоговом законодательстве Республики Казахстан, разъяснения по порядку заполнения налоговых форм; 2) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых налоговым законодательством Республики Казахстан, лично либо через своего представителя или с участием налогового консультанта; 2.1) заключить договор на проведение аудита по налогам в соответствии с законодательством Республики Казахстан об аудиторской деятельности; 3) получать результаты налогового контроля в случаях, установленных настоящим Кодексом; 4) получать бесплатно в налоговом органе утвержденные в установленном законодательством Республики Казахстан порядке стандарты оказания государственных услуг, бланки установленных форм налоговых заявлений и (или) программное обеспечение, необходимое для представления налоговой отчетности и заявления в электронной форме;

5) по заявлению получать в налоговом органе копию представленной им ранее налоговой отчетности; 6) представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет по результатам налогового контроля; 7) не позднее двух рабочих дней с момента получения налоговым органом налогового заявления получать выписку из лицевого счета о состоянии расчетов с бюджетом по исполнению налогового обязательства, а также обязательств по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений; 8) по налоговому заявлению получать в порядке и сроки, которые установлены настоящим Кодексом, справку о суммах, полученных нерезидентом дохо-

дов из источников в Республике Казахстан и удержанных (уплаченных) налогов; 8.1) по запросу получать в порядке и сроки, которые установлены настоящим Кодексом, сведения об отсутствии (наличии) налоговой задолженности, задолженности по обязательным пенсионным взносам, обязательным профессиональным пенсионным взносам и социальным отчислениям; 9) получать сведения о реквизитах, необходимые для заполнения платежного документа, с целью исполнения налогового обязательства по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также информацию о порядке уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение одного рабочего дня с момента обращения в налоговый орган за указанной информацией; 10) обжаловать в установленном настоящим Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан порядке уведомление о результатах проверки и (или) решение вышестоящего налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения жалобы на уведомление, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов; 11) требовать соблюдения налоговой тайны; 12) бесплатно получать государственные услуги, оказываемые налоговыми органами в соответствии с настоящим Кодексом; 13) письменно фиксировать вопросы, возникающие у должностного лица налоговых органов в ходе проведения налоговой проверки, и согласовывать с ним документ, отражающий эти вопросы; 14) не предоставлять информацию и документы, не относящиеся к объектам налогообложения и (или) объектам, связанным с налогообложением, за исключением информации и документов, предоставление которых прямо предусмотрено налоговым законодательством Республики Казахстан, законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании, а также законодательством Республики Казахстан о государственном регулировании производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров; 15) выбрать один из порядков исполнения налогового обязательства при прекращении деятельности, предусмотренных насто-



ящим Кодексом. Налогоплательщик вправе участвовать электронным способом в отношениях, регулируемых налоговым законодательством Республики Казахстан, в порядке, установленном настоящим Кодексом.

Выводы. Таким образом, из проанализированного законодательства видно, что фактически каждое государство закрепило перечень прав налогоплательщиков, в целом они сходны, но в месте с этим имеют ряд отличий. Например, право на информацию рассматривается шире по сравнению с украинским налоговым законодательством. Так, в Республике Казахстан к этому праву отнесена и возможность налогоплательщика получать бесплатно в налоговом органе утвержденные в установленном законодательством порядке стандарты оказания государственных услуг, бланки установленных форм налоговых заявлений и (или) программное обеспечение, необходимое для представления налоговых отчетности и заявления в электронной форме; по заявлению получать в налоговом органе копию представленной им ранее налоговой отчетности; не позднее двух рабочих дней с момента получения налоговым органом налогового заявления получать выписку из лицевого счета о состоянии расчетов с бюджетом по исполнению налогового обязательства, а также обязательств по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений. Как видим, эти элементы права налогоплательщика на информацию имеют чрезвычайно большое значение, поэтому украинскому законодателю следует обратить на них внимание.

Помимо этого, важнейшим среди всех прав налогоплательщиков является право на защиту, каждая из стран закрепила это права на законодательном уровне, но механизм реализации его в Украине по-прежнему находится на низком уровне. На наш взгляд, положительной в этой связи является норма, которая позволяет налогоплательщику письменно фиксировать вопросы, возникающие у должностного лица налоговых органов в ходе

проведения налоговой проверки, и согласовывать с ним документ, отражающий эти вопросы. Такое право будет дополнительной гарантией доказывания добросовестности налогоплательщика.

В Украине часто возникают ситуации, когда только часть деятельности налогоплательщика дает ему право на налоговую льготу, а иные виды – нет, в результате сложилась практика, когда налогоплательщику отказывают в предоставлении такой льготы. Для решения этой проблемы считаем положительным опыт тех стран, которые устанавливают, что для подтверждения права на использование налоговых льгот платательщик может вести отдельный учет объектов налогообложения, по которым имеются основания для применения налоговых льгот.

Список использованной литературы:

1. Воробьев В.В. Зарубежный опыт налогообложения хозяйственной и внешнеэкономической деятельности федеративных государств и его значение для России : дисс. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.14 / В.В. Воробьев ; Дипломатическая академия МИД России. – М., 1999. – 140 с.
2. Грачев А.В. Опыт США в налогообложении компаний, осуществляющих деятельность за рубежом, и его использование в России : дисс. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.10; 08.00.14 / А.В. Грачев ; Финансовая академия при Правительстве РФ. – М., 2003. – 179 с.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № № 13, 13–14, 15–16, № 17. – Ст. 112.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.garant.ru/10900200/3/#block_20003#ixzz4LBBDZLw2.
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З, принят Палатой представителей 15 ноября 2002 г., одобрен Советом Ре-

спублики 2 декабря 2002 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kodeksy.by/nalogovyy-kodeks>.

7. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет от 10 декабря 2008 г. № 99-IV ЗРК [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>.