



ПРОЦЕДУРНЫЕ ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Ольга МИНАЕВА,

кандидат юридических наук, судья

Харьковского апелляционного административного суда

Summary

The article examines procedural rights of taxpayers. The author defines relations and provide such tax and legal category as «taxpayers' rights», «procedural rights of taxpayers». The article provides a classification of procedural rights of taxpayers. The attention that taxpayers' procedural rights enshrined in Constitution, tax code, tax laws, court decisions, but special attention is given to procedural rights of taxpayers, which are regulated by Declaration of Rights of Taxpayers and laws on rights of taxpayers. By systematic analysis of normative and doctrinal material of Roman-Germanic and Anglo-Saxon legal families released a list of fundamental procedural rights of taxpayers.

Key words: rights of taxpayers, taxpayers' procedural rights, right to knowledge, right to quality service, right to appeal against decisions of tax authority, right to finality of tax procedures, right to privacy, right to represent their interests in relations with tax authorities.

Аннотация

В статье исследуются процедурные права налогоплательщиков. Автор определяет и соотносит такие налогово-правовые категории, как «права налогоплательщиков», «процедурные права налогоплательщиков». В статье приводится классификация процедурных прав налогоплательщиков. Акцентируется, что процедурные права налогоплательщиков закрепляются в конституциях, налоговых кодексах, налоговых законах, судебных решениях, но особенное внимание уделяется процедурным правам налогоплательщиков, которые регламентированы декларациями прав налогоплательщиков и законами о процедурных правах налогоплательщиков. Путем системного анализа нормативного и доктринального материала государств романо-германской и англо-саксонской правовых семей выделяется перечень основополагающих процедурных прав налогоплательщиков.

Ключевые слова: права налогоплательщиков, процедурные права налогоплательщиков, право на осведомленность, право на качественное обслуживание, право на обжалование решений налогового органа, право на завершенность налоговых процедур, право на конфиденциальность, право на представительство своих интересов в отношениях с налоговыми органами.

Постановка проблемы. Многие государства стремятся улучшить предоставляемые налогоплательщикам услуги, в частности, потому что современные налоговые системы требуют расширения сотрудничества налоговых органов с налогоплательщиками. Главной задачей современного развитого, демократического и социально-ориентированного государства является обеспечение эффективного сотрудничества между органами публичной власти, реализующими государственную политику в налоговой сфере, и налогоплательщиками. Сейчас в большинстве государств возникает насущная проблема реформирования системы администрирования налогов и сборов. В этом отношении важным является признание государствами и формализованное закрепление ими процедурных прав налогоплательщиков.

Актуальность темы. При написании статьи были использованы как общеправовые (герменевтический, диалектический и др.), так и собственно юридические методы исследования (формально-юридический, сравнительный и др). При работе над статьей использованы различные источники,

среди которых: законодательная база Украины и зарубежных стран, научные работы отечественных и иностранных ученых.

Для того чтобы приступить к рассмотрению данной проблематики, необходимо определиться с категориальным понятием аппаратом, применяемым в данном исследовании. Прежде всего, хотелось бы вывести дефиниции и определить соотношение таких налогово-правовых категорий, как «права налогоплательщиков» и «процедурные права налогоплательщиков». Как отмечает С.Г. Пепеляев, дефиницию «права налогоплательщиков» можно применять в широком и узком смысле. Он отмечает, что в широком смысле права налогоплательщиков – это права на реализацию закрепленных в законодательстве основных (конституционных) принципов налогообложения [7]. Что касается определения прав налогоплательщиков в узком смысле, то С.Г. Пепеляев отмечает, что права налогоплательщиков – это гарантии правильной и точной реализации налогового законодательства [7].

Целью статьи является исследование процедурных прав налогоплательщиков.

Изложение основного материала исследования. Прежде чем предоставлять определение понятию «процедурные права налогоплательщиков», следует раскрыть содержание таких дефиниций, как «процедура» и «юридическая процедура». Понятие процедура происходит от латинского «procedo», что означает «иду вперед» [11]. В.М. Протасов считает, что процедура является наиболее древним регулятором, который обеспечивал реализацию многих социальных норм [12, с. 6–7]. Как отмечает А.В. Басов, процедура – это официально установленный порядок выполнения определенной деятельности [4]. Что касается определения понятия «юридическая процедура», то считаем целесообразным согласиться с К.В. Николиной, которая считает, что юридическая процедура – это особый, формально и содержательно определенный порядок совершения определенных действий, которые имеют юридическое значение и последствия [6]. Возвращаясь к характеристике понятия «процедурные права налогоплательщиков», на основе проанализированного теоретического материала можно синтезировать следующую дефиницию «процедурные права налогоплательщиков» – это система гарантий и основополагающих принципов,



закрепленных в налоговом законодательстве, которые находят свою реализацию в процессе взимания и администрирования налогов и сборов.

Следует отметить, что существует ряд критериев классификации процедурных прав налогоплательщиков. В зависимости от классификационного критерия можно выделить следующие категории процедурных прав налогоплательщиков:

– в зависимости от источника закрепления выделяют следующие процедурные права: конституционные, закрепленные в законах, и судебно-синтезированные (содержатся в решениях судов);

– в зависимости от правовой формы существования: формализованные (закрепленные в нормативных актах или судебных решениях (Дания, Новая Зеландия, Бразилия)) и неформализованные (не имеют закрепления в источниках права, а существуют исключительно в связи с их естественно-правовым толкованием налогоплательщиками и органами, осуществляющими администрирование налогов (Япония)) [2];

– в зависимости от принадлежности органа власти, который их принял: законодательные (закреплены актами законодательных органов (США, Франция, ФРГ, Швейцария, Сербия, Словения, Украина, РФ и т. д.)), административные (принятые органами исполнительной ветви власти (Канада, Австралия)) и судебные (доктринально синтезированные национальными или международными судебными органами).

Процедурные права налогоплательщиков имеют эссенциальное значение для обеспечения определенности в правоотношениях между налогоплательщиком и налоговым органом, и имеют концептуальное значение для обеспечения надлежащего процесса администрирования налогов. Как отмечает С.Г. Пепеляев, в отличие от принципов налогообложения, применяемых, как правило, косвенно, нормы, которые закрепляют права налогоплательщиков (в том числе и процедурные права налогоплательщиков), действуют непосредственно прямо. Они представляют собой выражение общих, часто оторванных от реальности, принципов в их повседневном, практически-прикладном виде [7].

Как показало проведенное нами исследование, процедурные права налогоплательщиков находят свое закрепление в конституциях, налоговых кодексах,

налоговых законах, судебных решениях. Однако особого внимания заслуживают процедурные права налогоплательщиков, которые находят свое формализованное закрепление в таких специализированных нормативно-правовых актах, как декларации прав налогоплательщиков и законы о правах налогоплательщиков. Следует отметить, что принятие на законодательном уровне деклараций прав налогоплательщиков (которые в том числе содержат процедурные права) присуще государствам романо-германской системы права, а именно Франции и Бельгии [2].

Прямо противоположная практика наблюдается в государствах англо-саксонской правовой семьи, где декларации прав налогоплательщиков принимались на административном уровне, а именно налоговыми органами этих государств (Канада, Австралия, Великобритания и т. д.) [2]. Единственным исключением из числа государств общего права являются США, где на законодательном уровне в 1988 году приняли «Билль о правах налогоплательщика» [1, с. 9]. Однако следует отметить, что в большинстве государств соответствующие хартии и декларации прав налогоплательщиков не имеют обязательного характера, а выполняют функции декларативных или рекомендационных актов [1]. Для реализации прав налогоплательщиков (в том числе и процедурных) в таких государствах как Австралия и Канада была учреждена должность налогового омбудсмена.

В целом, следует отметить, что на сегодняшний день не было доктринальных или законодательных попыток отдельно выделить процедурные права налогоплательщиков. Однако это не означает, что в отдельных системах прав налогоплательщиков отсутствуют права, которые имеют процедурный содержательно-правовой характер. Путем системного анализа соответствующего нормативного и доктринального материала государств романо-германской и англо-саксонской правовых семей можно выделить следующий перечень основных процедурных прав налогоплательщиков:

- право на осведомленность;
- право на качественное обслуживание;
- право на обжалование решений налогового органа;
- право на завершенность налоговых процедур;

- право на конфиденциальность;
- право на представительство своих интересов в отношениях с налоговыми органами.

Право на осведомленность. Налогоплательщики имеют право на понятное толкование положений законов, регулирующих отдельные аспекты налоговых процедур, осуществляемых налоговыми органами. Налогоплательщики должны быть надлежащим образом уведомлены о всех действиях налоговых органов, применяемых по отношению к ним путем направления налогоплательщикам сообщений в той или иной форме корреспонденции. Данное процедурное право гарантирует налогоплательщикам возможность направлять запросы налоговым органам о предоставлении такими органами информации о ходе рассмотрения или конечном результате решения налоговых споров [3]. Как отмечает С.Г. Пепеляев, право на информацию при осуществлении налоговых процедур выполняет три основные функции: снижает расходы налогоплательщика (выплата налоговым консультантам, юристам, адвокатам); обеспечивает реализацию принципа определенности при осуществлении налоговых процедур; обеспечивает реализацию принципа справедливости [7].

Право на качественное обслуживание. В своих отношениях с налоговыми органами (контролирующими органами), налогоплательщики имеют право на получение неотложной, вежливой и профессиональной помощи в вопросах, касающихся взимания налогов и сборов. Соответствующее налогово-процедурное право предусматривает также возможность получить налогоплательщику от налогового органа разъяснение непонятных для налогоплательщика аспектов возложенной на него налоговой обязанности. Соответствующие разъяснения предоставляются налоговым органом в форме фискальных рескриптов (налоговых консультаций, официальных позиций налогового органа). В демократических, социально ориентированных государствах соответствующее право включает в себя возможность обращения налогоплательщиком в налоговый орган с жалобой на несоответствующее обеспечение данного права со стороны налогового органа (контролирующего органа) [3].

Право на обжалование решений налогового органа. Соответствующее



процедурное налоговое право имеет эссенциальное значение для обеспечения интересов налогоплательщика в процессе исполнения им своего налогового долга, а также в процессе осуществления процедур налогового контроля. Данное право гарантирует возможность плателющику обжаловать решение налоговых органов путем аргументации плателющиком своей правоты. Однако следует отметить, что, реализуя право на обжалование решений налоговых органов (контролирующих органов), плателющик не должен злоупотреблять соответствующим правом, а именно, бесосновательно осуществлять обжалование [3]. Как отмечает В.В. Погорилко, важным признаком права на обжалование решений налоговых органов является тот факт, что оно выступает не просто как закрепленное в законе субъективное право, а как действенная правовая гарантия защиты других прав и законных интересов (например, права собственности) [8, с. 122]. В то же время, как отмечает С.А. Убогий и А.М. Мельник, право на обжалование действий и решений налоговых органов должно толковаться, как абсолютное, неограниченное и неотчуждаемое право налогоплательщика [10].

Право на соблюдение сроков налоговых процедур. Данное право служит гарантией определенности налоговых сроков, которые применяются в процессе осуществления налогового контроля и процедур обжалования решений налоговых (контролирующих органов). Налогоплательщики имеют право знать конечные сроки обжалования действий и бездействия таких органов. Право налогоплательщиков на завершенность налоговых процедур обязывает законодательные и исполнительные органы власти формализовано закрепить максимальные сроки проведения налоговых проверок и рассмотрения соответствующих жалоб плателющиков [3]. Нужно отметить, что данное право способствует защите прав налогоплательщиков от злоупотреблений со стороны налоговых контролирующих органов путем затягивания последними процедур налогового контроля, что, как правило, затрудняет хозяйственную деятельность субъектов предпринимательской деятельности.

Право на конфиденциальность. Следует отметить, что в процессе реализации своих полномочий налоговые органы (контролирующие органы) получают доступ к персональным данным на-

логоплателющика. Налогоплателющики вправе рассчитывать, что персональная и экономическая информация об их интересах будет использована в интересах налоговой проверки [7]. Право на конфиденциальность является основополагающим правом налогоплательщиков, которое находит свое формализованное закрепление в большинстве налоговых систем мира. В Российской Федерации с целью обеспечить соответствующее право на законодательном уровне закреплено такое понятие, как «налоговая тайна» (ч. 1 ст. 21 Налогового кодекса Российской Федерации) [5]. Процедурно-налоговое право на конфиденциальность персональных данных гарантирует налогоплательщикам невозможность разглашения их хозяйственной или личной информации без их согласия. При нарушении права на конфиденциальность информации налогоплательщика налоговый орган должен возместить плателющику вред, причиненный соответствующим разглашением [3].

Право на представительство своих интересов в отношениях с налоговыми органами. Согласно этому праву налогоплательщики имеют право нанимать уполномоченного представителя с целью обеспечить представительство их интересов перед налоговым органом. Например, для надлежащего обеспечения соответствующего права в США налогоплательщики с низкими доходами, которые не могут позволить себе нанять представителя их интересов перед налоговыми органами, могут обратиться с просьбой о представительстве их интересов в Пункт оказания помощи налогоплательщикам с низким уровнем доходов (Low Income Taxpayer Clinic) [3]. Сразу стоит отметить, что данное право налогоплательщика не касается представительства, которое производится на основании закона.

Что касается процедурных прав налогоплательщиков Украины, то они находят свое формализованное закрепление в ст. 17 Налогового кодекса Украины. Соответствующие права налогоплательщиков, закрепленные Налоговым кодексом Украины, не являются исчерпывающими, что следует из п. 17.2. ст. 17 Налогового кодекса Украины, где предусматривается право налогоплательщика пользоваться другими законодательно определенными правами [9].

Вывод. Считаем целесообразным дополнить ст. 17 Налогового кодекса

Украины нормативными положениями, которые бы прямо закрепляли право налогоплательщика на качественное обслуживание и право на завершенность налоговых процедур. Соответствующая новеллизация норм Налогового кодекса Украины будет способствовать императивизации данных гарантий налогоплательщиков в процессе реализации налоговых процедур. Также, учитывая низкий уровень правовой культуры среди населения, не имеющего юридического образования и сравнительно невысокий уровень доходов, положительной, считаем, могла бы стать практика по созданию в Украине пунктов оказания бесплатной правовой помощи налогоплательщикам.

Список использованной литературы:

1. A Model Taxpayer Charter. Presentation to members of Platform for Tax Good Governance February 2014 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140610/cfe.pdf.
2. Adrian J. Sawyer Comparison of New Zealand Taxpayers' Rights with Selected Civil Law and Common Law Countries – Have New Zealand Taxpayers Been «Short-Changed»? // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.researchgate.net/publication/228128835_A_Comparison_of_New_Zealand_Taxpayers'_Rights_with_Selected_Civil_Law_and_Common_Law_Countries_Have_New_Zealand_Taxpayers_Been_'Short-Changed'.
3. Taxpayer Bill of Rights // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.irs.gov/uac/Newsroom/Taxpayer-Bill-of-Rights-4,-The-Right-to-Challenge-the-IRS's-Position-and-Be-Heard>.
4. Басов А.В. До питання про визначення поняття «юридична процедура» // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAAahUKewiHrdzwpOzIAhWln3IKHTrp_DB0&url=http%3A%2F%2Ffirbisnbuv.gov.ua%2Fcgibin%2Ffirbisnbuv%2Fcgibirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26121DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fvamsup_2011_2\(7\)_3.pdf&usq=AFQjCNEeNBlsIwvwn-tzj44KL-](https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAAahUKewiHrdzwpOzIAhWln3IKHTrp_DB0&url=http%3A%2F%2Ffirbisnbuv.gov.ua%2Fcgibin%2Ffirbisnbuv%2Fcgibirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26121DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fvamsup_2011_2(7)_3.pdf&usq=AFQjCNEeNBlsIwvwn-tzj44KL-)



H34ZyG_g&bvm=bv.106379543,d.bGQ&cad=rjt.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

6. Николина К.В. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення (2012) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.univ.kiev.ua/jurydychni_nauky/articles/K._Nikolina_Due_process_of_law_theoretical_aspects_of_the_definition_19684.pdf.

7. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 2000. – 496 с.

8. Погорілко В.В. Права та свободи людини та громадянина в Україні: монографія / В.В. Погорілко, В.В. Головки, М.І. Сірий. – Київ. 1997. – 340 с.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

10. Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків / С.А. Убогий, О.М. Мельник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CDAQFjACahUKEwjR4_W5fbIAhWJpXIKHQqATI&url=http%3A%2F%2Ffirbisbuv.gov.ua%2Fcgibin%2Ffirbisnbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26121DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_filename%3DPDF%2FVAPSV_pdu_2013_1_25.pdf&usq=AFQjCNGWh47UT1A4J-pvC84Jl27SeYltQ&bvm=bv.106674449,d.bGQ&cad=rjt.

11. Шведа Ю.Р. Політичні партії. Енциклопедичний словник / Ю.Р. Шведа. – Львів: Астролябія. – 2005. – 488 с.

12. Юридическая процедура / В.Н. Протасов – М.: Юрид. лит., 1991. – 79 с.

КОММЕРЦИАЛИЗАЦИЯ ПРИ ДОНОРСТВЕ ОРГАНОВ И ТКАНЕЙ ЧЕЛОВЕКА: ПРОБЛЕМА СОВРЕМЕННОСТИ

Инна МИЩУК,

кандидат юридических наук, доцент

Национального университета водного хозяйства и природопользования

Summary

The commercialization in field of transplantation of human organs and tissues regulation in Ukrainian legislation and international sources of law was analyzed in article. The principle of decommercialization is one of principles that successful transplantation should be based on. Any commercialization in this area should be punished. A number of measures which will help to avoid commercialization in field of transplantation were offered. The particular attention was paid to necessity of explanatory work among those population groups that potentially can expose their organs for sale, about health harm of such operations and high probability of becoming a victim of fraud. The international community attitude to commercialization in field of transplantation of human organs and tissues was analyzed.

Key words: transplantation, transplantation of organs and tissues, commercialization in field of transplantation, donor, recipient.

Аннотация

В статье проанализированы как на законодательном уровне Украины, так и международных источниках права и закреплены вопросы коммерциализации в сфере пересадки органов и тканей человека. Принцип декоммерциализации – один из принципов, на которых должна базироваться успешная трансплантология. Любая коммерциализация в данной сфере должна наказываться. Предложен ряд мер, которые помогут избежать коммерциализации в сфере трансплантологии. В частности, акцентировано внимание на том, что необходимо вести, в первую очередь, разъяснительную работу среди групп населения, которые способны выставлять свои органы на продажу, о вреде для здоровья подобных операций и высокую вероятность стать жертвой мошеннических действий. Проанализировано отношение международного сообщества к коммерциализации в сфере пересадки органов и тканей человека.

Ключевые слова: трансплантация, пересадка органов и тканей, коммерциализация в сфере трансплантологии, донор, реципиент.

Постановка проблемы. На сегодняшний день следует констатировать высокую степень недоверия в обществе относительно медицины в целом и трансплантологии в частности, преодолеть это недоверие чрезвычайно трудно, а сложность контроля коммерциализации живого донорства является одной из проблем, препятствующих внедрению живого эмоционального донорства во многих странах мира.

Актуальность темы исследования подтверждается тем, что как в украинском сообществе, так и в зарубежном довольно неоднозначное отношение к донорству органов и тканей человека. Нормативно-правовое обеспечение сферы трансплантологии как отечественное, так и зарубежное указывает нам на то, что любая коммерциализация по пересадке органов и тканей запрещена. Нам необходимо

проанализировать и, по возможности, предложить основные моменты по искоренению, либо уменьшению коммерческих действий в сфере трансплантологии.

Научный анализ проблемы исследования коммерциализации в сфере трансплантологии интересовал и интересует многих отечественных и зарубежных ученых. Среди них следует назвать: С.Г. Стеценко, В.Ю. Стеценко, К.М. Степанова, П.Л. Алексева, О.Г. Пелагешу, Н.В. Путило, Я.Ф. Радьша, Г.Б. Романовского, В.П. Сальникова, А.О. Селиванова, Р.О. Стефанчука, Т.О. Тихомирова, Ю.О. Фрицко, Г.В. Чеботареву, Я.М. Шатковскому, Ю.С. Шемшученко и др.

Методологическую основу статьи составили современные методы научного познания, общенаучные методы исследования: системно-структурный, правового моделирования, формально-