

# К ВОПРОСУ О ПРИНЦИПАХ НАЛОГОВОГО ПРАВА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН: НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРОБЛЕМЫ



А. А. КАРАЕВ,  
профессор Каспийского общественного университета  
(Алматы), к. ю. н.

В статье рассматривается понятие принципа справедливости и некоторые аспекты его реализации при проведении государством налоговой политики. Автор считает, что принцип справедливости налогообложения основывается на конституционной норме о равенстве всех перед законом и судом, является необходимой предпосылкой экономического роста страны. Вместе с тем в действующем Налоговом кодексе предусмотрены определенные виды льгот и преференций, которые постоянно и бессистемно растут. Предлагается конкретизировать понятие справедливости в актах толкования и разработать концепцию справедливого распределения налогового бремени, которая, опираясь на собственные традиции, должна вобрать в себя лучшие примеры из зарубежной практики, гарантировать гражданам реализацию конституционных экономических прав и свобод.

*Ключевые слова:* государство, право, конституция, закон, налоговая политика, собственность, справедливость, равенство, толкование права, международный опыт.

В юридической науке под принципами налогового права принято понимать закрепленные в законодательстве основополагающие руководящие начала, выражающие сущность налоговой политики государства и его приоритетные направления в сфере правового обеспечения налоговых правоотношений. В этом смысле принципы налогового права представляют собой систему координат, в рамках которой оно развивается, объективно отражая сложившиеся в данном обществе закономерности, обусловленные социально-экономическими отношениями и политико-правовыми факторами.

Справедливая налоговая политика государства является важной предпосылкой и основой построения социально-ориентированного рыночного государства, способствует росту экономической активности населения, повышает инвестиционный климат страны. Или напротив, политика «максимальных налогов» может тормозить социально-экономические преобразования, оказывать влияние на инвестиционную привлекательность, и как следствие, привести к негативным экономическим последствиям. В этом смысле налоговое право, как составная часть системы действующего права, не может быть изолированным от происходящих в обществе процессов. Появление новых общественных отношений неизбежно приводит

к необходимости менять отдельные нормы налогового права, новому воспринимать содержание отдельных принципов. Опираясь на достижения прогрессивной правовой мысли, государство осторожно заимствует лучший зарубежный опыт, рационально сочетая принципы справедливости и соразмерности, необходимости рационального взимания платежей в доход государства.

Стоит отметить, что основные принципы налогообложения были сформулированы еще А. Смитом в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» следующим образом:

- 1) принцип справедливости, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам;
  - 2) принцип определенности, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику;
  - 3) принцип удобства предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;
  - 4) принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения<sup>1</sup>.
- В свое время французский мыслитель Шарль Монтескье, также отмечал: «ничто не требует столько государственной мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им»<sup>2</sup>.

Примечательно, что вышеназванные принципы рассматривались и в трудах известных казахстанских ученых. Так, профессор Худяков А. И. рассуждая об этом в своих работах выделял четыре основных подхода:

- 1) каждый должен участвовать в поддержке государства соразмерно своему доходу;
- 2) налог должен быть четко определен, а не произволен;
- 3) поступающая в бюджет сумма должна быть соразмерной издержкам государства;
- 4) налог должен взиматься в удобное для налогоплательщика время<sup>3</sup>. Между тем, проблемы формирования справедливой нало-

<sup>1</sup>Адам Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва. Издательство: Соцэкгиз, 1962. С. 240. // <http://rutracker.org/forum>. 23 сентября 2013 г.

<sup>2</sup>Стороженко В. Любая форма правления требует налогов. Москва. Наука и жизнь. №1. 2004. С. 18. <http://www.nkj.ru>. 23 сентября 2013 г.

<sup>3</sup>Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы: НОРМА-К. 2003. С. 96-98.

говой политики занимают заметное место в исследованиях и других ученых. Так, осмысливая существующую налоговую политику государства, профессор Порохов Е. отмечает, что «возникающие в налоговой сфере споры, характеризуются такой степенью сложности, что подчас даже специалисту непросто в них разобраться, выявить ошибку в понимании и применении той или иной нормы налогового права и найти единственно правильное решение. Для судов же, разрешающих налоговые споры, эта задача осложнена еще и имущественным элементом, поскольку на карту всегда поставлены немалые имущественные интересы, с одной стороны, государства, а с другой – налогоплательщиков и иных обязанных лиц. В ряде случаев налоговый закон, казалось бы, специально призванный регулировать налоговые отношения и снимать все неясности, содержит в себе такое количество пороков в понимании отдельных его норм, что иногда вызывает обоснованные сомнения в справедливости и правомерности их самих»<sup>4</sup>.

Стоит согласиться, что отсутствие единых и общих представлений о том, что же считается справедливостью, на практике приводит к спорам. Но, несмотря на сложность проблемы, данные категории, все же нуждаются в четком нормативном (официальном) определении, так как, по сути, право, в том числе налоговое право, должно быть, безусловно, справедливым.

Примечательно также, что в последнее время государственная политика в сфере налоговых правоотношений становится предметом рассмотрения и в органах конституционного контроля. Так, в одном из своих решений Конституционный Суд РФ, в практике которого было рассмотрено множество споров, подчеркнул, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина»<sup>5</sup>.

Государство и его органы, устанавливая определенную систему налогов, исходят из разных представлений и руководствуются, нередко, государственными интересами, в ущерб частным. Эти идеи находят отражение в принципах и общих подходах к проведению налоговой политики. «Справедливость, по мнению профессора Нерсисянца В. С. воплощает и выражает в себе общезначимую, одинаковую и равную для всех правильность, всеобщую и формально-равную для всех правомерность»<sup>6</sup>.

В Конституции РК (ст.35) четко определено, что «уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого»<sup>7</sup>. Налоговый кодекс РК, опираясь на конституционные нормы, весьма схематично определяет принципы налогового права, акцентируя внимание лишь на принципах обязательности налогообложения, определенности, справедливости, гласности и единства налоговой системы.

При этом в кодексе не нашли отражение (или не были выделены как самостоятельные) ряд важных юридических и экономических принципов.

Среди обозначенных принципов наибольший интерес среди уче-

<sup>4</sup>Порохов Е. Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства Республики Казахстан и перспективы его развития // Юрист. 2011. № 7. С. 2-3.

<sup>5</sup>Вестник Конституционного Суда РФ. Журнал // <http://www.akc.ru/itm/vestnik-konstitucionnogo-suda-rossiyskoj-federacii>. 23 сентября 2013 г.

<sup>6</sup>Законотворческий процесс в РК. Курс лекций / Сост. А. У. Бейсенова. Алматы: НИЦ КОУ. 2012. С.15.

<sup>7</sup>Конституция Республики Казахстан 1995 года // <http://www.akorda.kz>. 20 августа 2013 г.

ных и практиков вызывают принципы определенности и справедливости, различное толкование которых правоприменителем на практике приводит к нарушению прав налогоплательщиков и принципа налогового равенства. Названные принципы, довольно часто отражаются в законодательстве современных стран, и, несомненно, относятся к числу наиболее сложных в части обеспечения и понимания. Данный интерес связан, прежде всего, с различной интерпретацией данных принципов.

Для толкования термина «справедливость» необходимо установить его семантическое значение. Так, С. Ожегов данное понятие толкует следующим образом: «справедливый – значит направленный на осуществление правильных и насущных задач»<sup>8</sup>.

Между тем, в настоящее время ни Конституция РК, ни Налоговый Кодекс не содержат прямого требования о безусловном соблюдении принципа справедливости при установлении налогов, сборов и иных платежей в бюджет, формулируя лишь общие правовые подходы.

Заметим, что категории справедливости и определенности не относятся к юридическим понятиям, а имеют, скорее, общеупотребительное значение, относясь к числу морально-этических категорий. Наиболее наглядный пример в этом отношении – Германское гражданское уложение 1900 г., содержавшее, как известно, так называемые «каучуковые» нормы и ссылки на такие понятия, как «добрая совесть», «добрые нравы», «справедливый» и др.<sup>9</sup>.

Впрочем, проблема касается не только данных принципов, но и всего налогового законодательства в целом, которое весьма сложно для понимания и применения. Вместе с тем, учитывая, что принципы налогового права находятся во взаимосвязи, нарушение например, принципа экономической обоснованности, приводит к нарушению принципа справедливости, и применительно к конкретной ситуации может повлечь неправомерное, расширительное его истолкование, привести к нарушению не только принципа конституционной законности, но и общих принципов права в целом.

Вместе с тем, нельзя исключать того обстоятельства, что понимание и применение отдельных принципов налогового права практически невозможно осуществить, без учета судебной практики. В развитие этих идей, можно отметить, что Суд, как правоприменитель, не всегда может рассматривать дословный текст налоговой нормы в качестве той границы, которую нельзя преодолеть. Поэтому субъективное понимание судьей принципов налогового права может не совпадать с представлениями законодателя (или налогоплательщика) о справедливом, должном и правильном.

Нельзя исключать и того обстоятельства, что возможность практикующих юристов «находить» в пространственных нормах и принципах налогового права «новый смысл» может быть связана с динамичностью правовой системы, неспособной поспевать за быстро меняющимися социально-экономическими отношениями. Принимая во внимание конкретные факты из судебной и адвокатской практики необходимо отметить, что все больше теоретиков права и практических работников стали признавать необходимость в конкретизации и уточнении ряда принципов налогового права. Процесс этот представляется весьма сложным и противоречивым, имеет смешанную природу, характеризуется дуализмом, затрагивая частные и государственные интересы. Таким обра-

<sup>8</sup>Ожегов С. И. Словарь русского языка. М. 1960 // <http://www.ozhegov.org>. 20 августа 2013 г.

<sup>9</sup><http://mirslouvrei.com/search>. Германское гражданское уложение 1900 г.

зом, с изменением социально-экономических реалий Налоговый кодекс должен подвергаться «гибкой модернизации», наполняясь новым прогрессивным содержанием. В результате этого, будет происходить его приспособление к реальным потребностям социально-экономического развития.

В этой связи абсолютно справедливо мнение В. А. Кашина, который отмечает, что «налоговое право в демократическом обществе, следует определять как совокупность налоговых норм и правил, основанных на признании принципов справедливости налогообложения и сбалансированности прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков»<sup>10</sup>.

Особое место в контексте настоящего исследования занимает проблема соотношения принципа справедливости с налоговыми преференциями, направленными на стимулирование позитивных тенденций в экономике. В этом смысле налоговые льготы, хотя и входят в противоречие с принципом справедливости, вместе с тем, являются эффективным инструментом регулирования экономических процессов, способствуют росту и подъему слаборазвитых отраслей экономики.

Так, в одном из своих ежегодных Посланий Народу Казахстана Президент Республики Казахстан, затрагивая данную проблему, отметил, что «действующий Налоговый кодекс насчитывает свыше 170 видов льгот и преференций, которые постоянно и бессистемно растут.

Правительству следует разработать новый Налоговый кодекс. Он должен способствовать модернизации и диверсификации экономики, выводу бизнеса из «тени». Новый Кодекс должен приобрести характер закона прямого действия, ограждающего от вольного толкования его норм налоговыми службами, сочетать качество администрирования и интересы налогоплательщиков»<sup>11</sup>.

Не менее важными представляются проблемы начисления пени, которая не должна приводить к разорению налогоплательщиков. «Она, по мнению ученых, должна носить, прежде всего, компенсационный для государства характер. Суды, при этом, должны получить возможность корректировать размер пени с учетом оснований и обстоятельств ее начисления, в том числе степени вины налогоплательщика и налоговых органов в просрочке исполнения налоговых обязательств»<sup>12</sup>.

В результате такой политики нарушаются права законопослушных граждан, формируется необоснованное ограничение экономических возможностей предпринимателей, которое существенным образом отражается и на их поведении как основных субъектов уплаты налогов и сборов. В этой связи ненадлежащее проведение налоговой политики, идущей в разрез с принципами справедливости и пропорциональности, является одной из причин сокращения доходной части бюджета, провоцирует увеличение теневого оборота капиталов и формирует устойчиво-негативное отношение граждан как налогоплательщиков к налоговой политике государства. Поэтому законодательное решение обозначенных проблем, коррекция отдельных норм налогового права, допускающих необоснованные ограничения прав

собственности, будут способствовать проведению более эффективной и справедливой налоговой политики.

Следует также заметить, что в случаях, когда законодательство содержит массу неясностей и антиномий, полезными могут быть и акты толкования отраслевых законов. Им может принадлежать особая роль, особенно в части конкретизации принципов налоговой политики. Акты толкования способствуют утверждению в обществе рыночных отношений, придают им правовые конституционные начала, обеспечивают соответствие нормотворческой и правоприменительной практики. Принципы налогового права, вопросы собственности, свободы предпринимательства и другие экономические категории нуждаются в раскрытии их нормативного содержания. Являясь основой экономической системы общества, они в совокупности воплощают в себе фундаментальные основы экономически развитого рыночного государства.

Исходя из сказанного, необходимо системное восприятие Налогового кодекса как единого нормативного правового акта. Такой подход допускает (предполагает), что за пределами принципов, содержится некая дополнительная информация, взаимосвязанная со спорной нормой, а может быть и дополняющая ее содержание и уточняющая ее значение в конкретных правоотношениях.

Поэтому, в процессе правоприменительной деятельности практикующим юристам необходимо анализировать не только собственно принципы налогового права, но и учитывать взаимосвязанные с ними нормы (так называемые нормы-спутники), особенно в случаях, когда проблема затрагивает нормы других отраслей права – гражданского, административного, уголовного и т.д. Исходя из этого, рациональное понимание принципов налогового права нецелесообразно без осмысления других сопряженных норм и принципов права, регулирующих или затрагивающих налоговые правоотношения.

Таким образом, правоприменитель в этой сфере призван, не вмешиваясь непосредственно в отношения «собственник-государство», «налогоплательщик – государство», обеспечить взаимосвязь Конституции с нормами налогового права, создавая, тем самым правовые, конституционные основы функционирования налоговой системы.

Следует также добавить, что закрепленный в Налоговом кодексе принцип справедливости крайне важен для поддержания стабильности хозяйственного оборота и экономических отношений. Создание государством равных возможностей для защиты и восстановления нарушенных налоговых прав хозяйствующих субъектов необходимо и в контексте вхождения Казахстана в число 50-ти конкурентных экономик мира.

Поэтому принципы налогообложения должны быть понятны, просты и определены. Важно также отметить, что принципы налогового права не должны противоречить, прежде всего, нормам Конституции, а также общим принципам права, которые своим содержанием охватывают все отрасли правовой системы Республики Казахстан.

Возможно, что в современных условиях правового развития Республики Казахстан, требуется принятие Концепции налоговой политики, которая бы четко определила на государственном уровне ценностные ориентиры налоговой политики страны, уточнила значение принципов налогового права, отразила интересы государства и гражданина, пределы и формы их сотрудничества, вопросы повышения качества жизни граждан и поэтап-

ного снижения налоговой нагрузки на предпринимателей. Концепция, опираясь на собственные традиции, должна вобрать в себя лучшие примеры из зарубежной практики, гарантировать гражданам реализацию конституционных экономических прав и свобод. Эти идеи в контексте становления правового государства должны стать лейтмотивом проведения налоговой политики в Республике Казахстан.

#### **А. А. Караев: Қазақстан Республикасының салықтық құқық принциптері туралы мәселеге: проблеманың бірқатар аспектілері.**

Мақалада мемлекеттің салық саясатын жүргізу кезіндегі әділдік қағидаты ұғымы және оны жүзеге асырудың бірқатар аспектілері қарастырылады. Автор салық салудың әділдік қағидаты барлығының заң мен сот алдында тең екендігі туралы конституциялық нормаға негізделді және елдің экономикалық өсуінің қажетті алғы шарты болып табылады деп есептейді. Сонымен қатар, қолданыстағы Салық кодексінде үнемі және жүйесіз өсіп тұратын жеңілдіктер мен артықшылықтардың белгілі бір түрлері қарастырылған. Түсіндіру актілерінде әділдік ұғымын нақтылау және өз дәстүрімізге сүйене отырып, салық ауыртпалығын әділ бөлу тұжырымдамасын дайындау

қажет, шетелдік тәжірибенің ең озық үлгісі таңдап алынуы, азаматтардың конституциялық экономикалық құқықтары мен бостандықтарына кепілдік берілуі тиіс.

*Түйінді сөздер: мемлекет, құқық, конституция, заң, салық саясаты, жеке меншік, әділдік, теңдік, құқықты түсіндіру, халықаралық тәжірибе.*

#### **A. Karayev. About the principles of tax law in the Republic of Kazakhstan: some aspects of the issue.**

This article deals with the concept of the justice as well as some aspects of its implementation within the state tax policy. The author considers that the principle of fair taxation is based on the constitutional norm of equality of everybody in face of law and the courts and this principle is essential for the economic growth of the country.

At the same time, the current Tax Code provides certain benefits and privileges that are growing constantly and unpredictably. Based on this, author proposes to concretize the concept of justice in acts of interpretation, and to develop the concept of a fair distribution of taxes, which basing on their own traditions, should include the best experience of international practice and to guarantee the implementation of constitutional and economic rights and freedoms to citizens.

*Keywords: state, law, constitution, tax policy, property, justice, equality, law interpretation, international experience.*



#### **НОВЫЕ КНИГИ**

**The Human Rights Commission under the President of the Republic of Kazakhstan. Special report «On situation with migrants' rights in the Republic of Kazakhstan».** Under the general editorship of Kuanysh Sultanov, Tastemir Abishev. Astana. 2013. – 150 p.

The proposed special report of the Human Rights Commission under the President of the Republic of Kazakhstan «On Situation with Migrants' Rights in the Republic of Kazakhstan» (hereinafter – the Report) is devoted to the analysis of the situation of migrant workers in Kazakhstan.

The report offers a comparative assessment of the situation of migrant workers' rights beginning from the time when the Republic of Kazakhstan won independence up until the present time. It determines current problems in the area of migration relations, identifies key problems in protection of rights of migrant workers and ways for solving them.

The report is based on the human rights practice of the Human Rights Commission itself and on the special studies held by it during the covered period. Data provided by government agencies and non-governmental human rights organizations of the Republic of Kazakhstan, Office of the International Organization for Migration (IOM) in Kazakhstan and other international organizations are widely used in the report.

The report was approved by the March 27, 2013 resolution #32-46.104 of the President of the Republic of Kazakhstan.

The report contains a comparative analysis of the national legislation and law enforcement practice in the area of protection of the rights of migrant workers, an assessment of operation of the authorized government organs, conclusions and recommendations for prevention of incidents of illegal labor migration, legalization of migrant workers, improvement of legal mechanisms, increasing the level of the migrants' legal culture, reducing risks of labor and social conflicts in the society.

The conclusions and recommendations of the Commission's report are designed to improve the legal policy, national legislation and law enforcement practice in the area of protection of migrant workers' rights in compliance with international standards.

The materials of the report will be useful for organizations related to legislative, executive and judicial branches of power, for law enforcement agencies, defense lawyers, representatives of institutions for extrajudicial defense of human rights, non-governmental and international organizations, other public organizations and diplomatic missions accredited in Kazakhstan.

<sup>10</sup>Кашин В. А. Налоговая доктрина и налоговое право // СПС «Консультант Плюс». <http://www.lawmix.ru> 20 августа 2013 г.

<sup>11</sup>Официальный сайт Президента Республики Казахстан: <http://www.akorda.kz>. 20 сентября 2013 г.

<sup>12</sup>Порохов Е. Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства Республики Казахстан и перспективы его развития // Юрист, №7 2011. С. 7-8.