

Казахский национальный университет имени аль-Фараби

УДК 351.72:336.22

На правах рукописи

**СЫПАТАЕВА МАДИНА ШАЯХМЕТКЫЗЫ**

**Налоговое правотворчество в Казахстане: теория и практика, проблемы и пути их решения**

6D030100 – Юриспруденция

Диссертация на соискание ученой степени  
доктора философии (PhD)

Научные консультанты  
д.юрид. н., проф.  
Жатканбаева А.Е.

Доктор юрид. н., проф.  
Шпехт Л.

Республика Казахстан  
Алматы, 2013

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>3</b>
<b>1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА.....</b>	<b>11</b>
1.1 Понятие и особенности налогового правотворчества.....	11
1.2 Принципы налогового правотворчества.....	21
1.3 Виды налогового правотворчества и его акты как формы налогового права.....	32
<b>2 ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА В НЕКОТОРЫХ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ.....</b>	<b>45</b>
2.1 Налоговое правотворчество в англо-саксонской правовой системе.....	45
2.2 Налоговое правотворчество в континентальной правовой системе.....	56
2.3 Конституционно-правовые основы налогового правотворчества в постсоветских странах.....	68
<b>3 АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА В КАЗАХСТАНЕ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ....</b>	<b>76</b>
3.1 Акты субъектов налогового правотворчества и практика их применения в Казахстане.....	76
3.2 Особенности законодательной техники налогового правотворчества в Казахстане.....	88
3.3 Актуальные проблемы налогового правотворчества и пути их решения.....	103
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....</b>	<b>120</b>
<b>ТАБЛИЦА 1 - Аналитическая справка по развитию практики налогового правотворчества в Казахстане .....</b>	<b>124</b>
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....</b>	<b>126</b>

## **ВВЕДЕНИЕ**

### **Общая характеристика диссертации**

В настоящей работе рассматриваются теоретические и практические проблемы налогового правотворчества в Республике Казахстан. В диссертации подробно рассмотрены особенности налогового правотворчества в Казахстане, его конституционные основы, практика налогового правотворчества в зарубежных странах, проанализированы субъекты налогового правотворчества, принимаемые ими акты, их соотношение и применение на практике. Особое внимание уделено вопросам законодательной техники в налоговом правотворчестве, а также различным актуальным проблемам, возникающим в процессе налогового правотворчества в стране.

### **Актуальность темы исследования**

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью дальнейшего совершенствования налоговой политики государства, составной частью которой является правотворческий процесс.

Несомненно, что налоговые законы призваны быть важным и эффективным инструментом государственного руководства обществом, затрагивающим, по существу, все основные сферы общественной жизни. Своевременность, полнота и точность законодательных решений, качество налоговых законов становятся, во многом, определяющим фактором развития рыночных отношений, политического, социального и духовного процветания нашего государства.

Вместе с этим, по результатам правотворческой работы судят о государстве в целом, степени его демократичности, цивилизованности, культуры. Человеческое общество всегда нуждалось в точных и совершенных правовых решениях, в такой деятельности органов государства, в результате которой создаются нормы права, правила поведения граждан и организаций. Право придает политике государственного аппарата четкую нормативную конкретность. Несовершенство правовой регламентации способно ослабить государство.

Повышение эффективности законодательства в сфере налогов и сборов один из факторов положительного развития и совершенствования налоговой политики. Из всех сфер государственной деятельности, именно налоговая политика является наиболее политически обусловленной. Необходимо также осознавать, что налоговое право затрагивает отношения, обеспечивающие выполнение государством и местными органами абсолютно всех их функций и задач. Именно с помощью собранных в установленном законодательством порядке налогов и сборов, государство имеет возможность выделять ресурсы на осуществление экономической, социальной, экологической функций, обороны страны и т.д. И конечно в этих условиях отношения, составляющие предмет налогового права, являются сосредоточением политико-экономических интересов множества субъектов. Кроме того, причиной политической обусловленности налогового права на стадии именно правотворчества можно

назвать принципиальную конфликтность отношений, регулируемых нормами налогового права. Понятно, что налоговое право регулирует отношения по собиранию финансовых ресурсов. Стороны этих правоотношений не равны. С одной стороны всегда выступает государство, с другой стороны самые различные субъекты, выступающие в качестве налогоплательщиков (которые являются собственниками своих финансовых ресурсов) [1].

Более того, необходимо помнить, что налоговая политика государства, это лишь один из составляющих государственной политики наряду с оборонной, социальной, экологической, индустриальной и т.п. При этом, реализовать их государство сможет только в том случае, если будет достаточное финансовое обеспечение. Иными словами, реализация государством своих программ в различных секторах, возможно только путем реализации налоговых норм (как одного из главных источников доходов государства).

В Казахстане, на том или ином этапе развития, в силу приоритетов установленных в программных документах различных периодов часто менялась налоговая политика государства, которая соответственно выражалась в налогово-правовых актах. Это показывает специфику налогового правотворчества, как в высокой степени политически обусловленного процесса.

В этой связи, нам представляется актуальным исследовать конституционно правовые основы налогового правотворчества, проанализировать процесс налогового правотворчества по субъектному составу, выявить причины бессистемности и хаотичности формирования массива налоговых нормативных правовых актов, нарушения приоритетов в правовом регулировании, системных связей между законами и подзаконными актами, между законами и договорами, отсутствия единства терминологии, несоблюдения выработанных практикой правотворчества правил законодательной техники.

Налоговый закон Казахстана является, пожалуй одним из самых часто изменяемых законов и определенно самым часто разъясняемым законом.

В настоящее время, когда политические и экономические реформы, проводимые в нашем государстве, постоянно требуют внесения изменений и дополнений в нормативную правовую базу, а также принимая во внимание новые задачи, сформулированные в Стратегии развития Казахстана до 2050 года, особо актуальным становится вопрос совершенствования процесса принятия, изменения и дополнения норм налогового права, его планирования, выработки концепции, учета мнений и интересов различных социальных и политических групп, анализу чего посвящено представленное диссертационное исследование.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью данного диссертационного исследования является анализ основных теоретических и методологических вопросов налогового правотворчества в Казахстане, его особенностей, значения и содержания, актуальных теоретико-практических проблем в контексте путей и условий их решения.

В соответствии с поставленной целью основными **задачами** работы являются:

- исследование понятийных характеристик налогового правотворчества, выяснение его основных признаков и отличий от других видов правотворчества;

- исследование конституционно-правовых основ налогового правотворчества в зарубежных странах (англосаксонская, романо-германская и постсоветская правовые системы) и сравнение с конституционно-правовыми основами налогового правотворчества в Казахстане;

- исследование налогового правотворчества по субъектному составу (анализ, значение и соотношение актов Парламента, подзаконных актов, актов Конституционного Совета, судебное правотворчество и международные договоры);

- анализ сущности, признаков и содержания актов налогового правотворчества судебных органов власти, определение их роли в формировании налогового права Казахстана;

- анализ законодательной техники в налоговом правотворчестве и ее влияния на правоприменительную практику;

- выработка практических предложений и рекомендаций по совершенствованию налогового правотворчества.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие в сфере налогового правотворчества, ее организация и правовая регламентация в нашей стране.

**Предметом исследования** являются понятийный аппарат, принципы, конституционно-правовые нормы регулирующие вопросы налогового правотворчества в Казахстане, субъекты налогового правотворчества и принимаемые ими акты, а также специфика законодательной техники и процедур в налоговом правотворчестве.

**Степень изученности темы исследования.** Отечественная и зарубежная юридическая наука уделяют серьезное внимание проблемам правотворчества в целом. Ввиду особой значимости данного вида юридической деятельности, сопутствующей актуальности на различных этапах развития общества и государства, научный интерес к данной области исследования наблюдался (и возрастает в современный период) со стороны представителей как науки общей теории государства и права, так и отраслевых юридических наук. Среди казахстанских ученых, исследовавших тему правотворчества можно выделить Иоффе О.С., Худякова А.И., Порохова Е.В., Шаукенова А., Шаймурунову А.К., Караева А.А., Сыдыкова С., Калабекова Ш.В., Наурызбаеву Р.К., Тайжанова А.Р.

Из российских ученых эту тему в разное время исследовали такие ученые как Халфина Р.О., Пономарев А.Я., Усольцева С.В., Нашиц А., Алексеев С.С., Самощенко И.С., Карасева М.В., Якушев А.А., Сырых В.М., Пиголкин А.С., Ковачев Д.А., Дроздов Г.В., Козырин И.И., Марченко М.Н.

Весомый вклад в изучение теоритических основ и практических аспектов правотворческой деятельности в разное время внесли труды таких исследователей из постсоветских стран, как Чхиквадзе В.Х., Керимов Д.А.,

Вишневский А.Ф., Саидов А.Х., Исмаилова М.А., Мамбеталиева Н.Т., Бобоева М.Р.

В ходе исследования, также были изучены работы ученых посвященные анализу правотворческого процесса, и в частности налогового правотворчества зарубежных стран. Среди них Уолкер Р., Кучеров И.И., Гончаренков И.А., Шепенко Р.А., Решетников Ф.М., Маклаков М.

Во внимание были приняты работы таких зарубежных ученых как Гоббс Т., Давид Р., Жоффе-Спинози К., Кросс Р., Цвайгерт К., Кетц Х., Осакве К.

Вместе с тем, к теме налогового правотворчества обращались в составе своих исследований такие известные ученые как Худяков А.И., Порохов Е.В., Карасева М.В., Шаукенов А.Т., Якушев А.А.

Так, заслуживает особого внимания теоретический фундамент налогового права и налогового правотворчества разработанный уважаемым ученым в сфере финансового права Худяковым А.И. Разработки Карасевой М.В. о соотношении бюджетного и налогового правотворческого процесса, а также о политической обусловленности процесса принятия финансовых законов в стране, также весьма актуальны. Вопросы судебного налогового правотворчества были исследованы в работе Порохова Е.В. В исследованиях Якушева А.А. анализируются различные научно-практические аспекты законодательной техники при принятии налоговых законов в России.

Однако, обстоятельный анализ научной литературы по теме диссертационного исследования показал, что изучаемая проблема не получила должного исследования в Республике Казахстан. До сих пор не проводилось комплексное исследование теоретических и практических проблем налогового правотворчества, что обусловлено сложностью и многогранностью выбранной темы.

**Источниковая база исследования.** Для решения поставленных задач в диссертационной работе был привлечен широкий круг источников, которые можно классифицировать по следующим группам:

Первую группу источников составляют нормативные правовые акты. Прежде всего, это Конституция Республики Казахстан, Налоговый Кодекс Республики Казахстан, Конституционные законы о статусе органов государственной власти, отраслевые законы, государственные программы и стратегии, подзаконные акты и международные договоры Республики Казахстан. К этой же группе отнесены Конституции зарубежных стран и их основные налоговые законы.

Вторую группу источников, составляют материалы отраслевых журналов посвященных налоговой тематике, таких как «Налоговый вестник», «Финансовое право», «Вестник бухгалтера», «Международное налогообложение».

Следующую, третью группу источников составляют материалы научно-практических конференций, круглых столов, симпозиумов и семинаров проведенных за последние несколько лет по теме налогового права и правотворчества.

Отдельная четвертая группа источников представлена статистическими материалами, данными о судебной практике в Казахстане, России, о практике Конституционного Совета РК, о базе данных разъяснительных писем Налогового комитета МФ РК.

К пятой группе относятся материалы международных изданий «The Lawyer», «International tax Journal», «The Institute for Fiscal Studies», «The Chartered Institute of Taxation», «Roche & Duffay» и др.

**Теоретико-методологической основой диссертационного исследования** явились труды казахстанских и зарубежных ученых и специалистов в области юриспруденции и смежных областях. В работе использованы идеи, концепции и теории ученых, разработавших фундаментальные категории и понятия философии, политологии, государства и права, а также конституционного, финансового, налогового и других отраслей права. Методологическую основу составили приемы и способы познания, выявленные и разработанные в юридической науке и апробированные юридической практикой, общенаучные (системный, исторический, структурно – функциональный и др.), общелогические (анализ, абстрагирование, сравнение, моделирование и др.) и частно-научные (сравнительное правоведение, толкование и др.) методы исследования.

**Научная новизна исследования** состоит в самой постановке проблемы налогового правотворчества, как правового феномена.

Элементами новизны обладают идеи о налоговом правотворчестве, как деятельности, реализуемой в различных ее видах и формах. Элементами новизны также обладают предложения по оптимизации процесса налогового правотворчества, повышению эффективности формируемой нормативно-правовой базы, механизма правового регулирования по вопросам налогового права.

Новизна результатов исследования, полученная исследованием:

- установлено, что налоговое правотворчество в особой степени политизированный процесс;
- определены особые принципы налогового правотворчества, присущие только этому виду правотворчества в Республике Казахстан;
- сформулировано понятие налогового правотворчества с учетом особенностей и современного понимания налогового правотворчества в Республике Казахстан;
- предложена концепция реформирования конституционных норм, затрагивающих налоговые отношения;
- предложен ряд рекомендаций по совершенствованию процесса налогового правотворчества.

**Теоретическая и практическая значимость** диссертационного исследования состоит в попытке автора сформулировать новое понятие налогового правотворчества, выявлении принципов присущих именно налоговому правотворчеству. В ходе исследования выработаны предложения по совершенствованию конституционной правовой основы налоговой

политики, предложения по устранению законодательных пробелов в вопросах регламентирования налогового правотворческого процесса, предложения по повышению эффективности работы законодательной, исполнительной и судебных органов, в частности, Конституционного Совета РК и судов, по выработке налоговых правовых позиций и применению налоговых правовых норм в случаях их конкуренции. Отдельные положения диссертации могут быть применены в учебном процессе в преподавании таких дисциплин как финансовое и налоговое право. Положения исследования будут полезны для проведения занятий по повышению квалификации депутатов, работников местных органов самоуправления, судей, специализирующихся в рассмотрении налоговых споров.

#### **Основные положения, выносимые на защиту**

- налоговому правотворчеству присущи следующие особенности: а) правотворчество – это официально оформленная государственная деятельность направленная на создание, дополнение или отмену норм права; б) принятие (изменение/отмена) финансово-правовых норм, в том числе налоговых всегда происходит в условиях политического процесса и в рамках налоговой политики; в) налоговое правотворчество имеет технические особенности и реализуется в особом правовом порядке. Налоговому правотворчеству дано следующее определение: налоговое правотворчество – это, политически обусловленный процесс создания, введения, изменения, дополнения и отмены норм налогового права уполномоченными органами в особом правовом порядке, предусмотренном законами РК;

- исходя из анализа конституционных норм зарубежных стран, предлагается реформирование конституционных норм Казахстана, затрагивающих налоговые отношения. В частности на конституционном уровне должны быть закреплены нормы, ограничивающие налоговое законодательство государства, а именно: а) должны быть сформулированы принципы налогообложения об определенности налоговых законов, экономической основы налогообложения, справедливости налогообложения; б) необходимо предусмотреть презумпцию добросовестности и невиновности налогоплательщика; с) необходимо отразить нормы о порядке принятия, введения и отмены налоговых законов, о недопустимости их обратной силы. Более того, учитывая что высшей ценностью государства является – человек, вся налоговая политика и налоговое правотворчество государства должны, прежде всего, пересмотреть идеологию налогообложения граждан. В частности, предложено определить перечень имущества, на которое не может быть обращено взыскание в счет погашения налоговой задолженности (включить в этот перечень социальное жилье);

- результатами налогового правотворчества необходимо понимать совершенное в определенном порядке волеизъявление уполномоченного субъекта, устанавливающее, изменяющее, отменяющее нормы налогового права, приостанавливающее, пролонгирующее или прекращающее их действие, результаты которого в виде нормативных правовых предписаний фиксируются



в официальном письменном документе. Основания, случаи и пределы налогового правотворчества различных субъектов должны быть разграничены. Законодатель (Парламент) должен быть основным и единственным субъектом налогового правотворчества, уполномоченным на принятие, введение и отмену налогов. Конституционный Совет и Верховный суд не вправе устанавливать налоги, вводить их в действие или отменять законно установленные налоги. При этом, Конституционный Совет вправе признавать налоговые законы неконституционными, а налоги – не установленными или не введенными в действие. Суды обязаны не применять налоговые законы и их нормы, не соответствующие Конституции РК, оставляя их бездействующими.

- результаты налогового правотворчества судов должны также проверяться на свою конституционность, как и нормативные правовые акты, поскольку возможны ошибки и судебной власти. Верховный Суд РК при формулировании своих разъяснений и вынесении конкретных решений должны оценивать их конституционно-правовой смысл, соответствие как конституционным законам, так и Конституции РК, а также общепризнанным нормам и принципам международного права. Необходимо законодательное урегулирование механизма защиты от создания Верховным Судом РК правовых норм (принятия решений) в сфере налогового права, содержание которых противоречит Конституции РК, т.е. должен существовать законодательный механизм конституционной проверки результатов налогового правотворчества Верховного Суда РК;

- ряд практических рекомендаций, разработанных автором направленных на устранение проблем и усовершенствование налогового правотворчества в Казахстане. В частности рекомендации по терминологии применяемой в процессе реализации норм международных договоров в сфере налогообложения, рекомендации по соблюдению законодательной техники в процессе налогового правотворчества, рекомендации по проведению обязательной экспертизы налоговых законопроектов, рекомендации по созданию специализированных налоговых судов позволят усовершенствовать налоговое правотворчество в Казахстане и как следствие приведут к эффективности налоговой правоприменительной практики.

**Апробация результатов исследования.** Основные материалы исследования нашли отражение в публикациях в научных изданиях профильного характера, а также докладывались и обсуждались на международных, республиканских конференциях, форумах и круглых столах.

**Структура и объем диссертационного исследования.** Диссертация состоит из введения, трех разделов, заключения и списка использованных источников. Общий объем работы – 132 страницы.

## 1.1 Понятие и особенности налогового правотворчества

Принимаемые государством законы действуют и реализуются должным образом только тогда, когда они отвечают основным потребностям современного общества на данный момент его исторического развития. Правотворческий орган, должен стремиться к тому, чтобы его нормативно-правовые решения максимально полно соответствовали объективным закономерностям процессов в обществе. Это и является одной из надежных гарантий эффективного действия законов.

Нормы права, закрепляющие правила поведения, распространяющие волю социальных слоев, классов, то есть тех сил, которые стоят у власти или оказывают значительное влияние на власть, на широкий либо четко определенный круг субъектов правоотношений, определяющие субъективные права и позитивные обязывания, устанавливающие различные запреты, правовые режимы, стимулы и ограничения в праве, а также раскрывающие содержание юридических терминов, создаются в процессе такого вида юридической деятельности, каким является правотворчество.

Поэтому, чтобы понять правовую природу и назначение правотворческой деятельности в государственном механизме, необходимо исследовать различные подходы и мнения к решению этой теоретической проблемы. Некоторые рассматривают данное понятие исключительно как составную часть механизма правового регулирования, без которой не появятся нормы права, направленные на регулирование различных общественных отношений. Однозначную позицию по данному вопросу высказала Р.О. Халфина, отмечая, что правотворчество — это основное, начальное звено механизма правового регулирования [2].

Множество ученых, рассматривая понятие правотворчества, обращаются к его этимологии, т.е. к происхождению этого слова. Анализируемое понятие состоит из двух ключевых слов: «право» и «творчество». Первое по существу определяет направленность, то есть цель нормотворческой деятельности. Здесь, на наш взгляд, следует отметить, что такая юридическая деятельность в отличие от других видов деятельности государственных органов (издание актов применения права, акты-действия, организационные мероприятия и т. д.) имеет своей целью создание правовых норм, то есть формально определенных правил поведения общего характера, если эти правила распространяются на всех граждан, или правил поведения узковедомственной направленности, если нормативные предписания рассчитаны только на сотрудников того или иного ведомства. Указанная цель и определяет само содержание юридического термина «правотворчество». При этом данная деятельность, направленная на создание норм права, фактически открывает жизнь праву как социальному регулятору, оформляет его в виде различных источников права. Если указанный термин использовать применительно к налоговым

правоотношениям, то следует отметить мнение А.И. Худякова, известного казахстанского специалиста в сфере финансового права, о том, что государство, являясь субъектом налогового отношения, одновременно выступает и в качестве политически властвующего субъекта, наделенного правом регулировать данное отношение путем издания соответствующего правового нормативного акта – в виде налогового закона [3].

Второе составляющее слово — творчество. Проблемный вопрос «Что такое творчество?» во все времена беспокоил умы философов, филологов, психологов и, конечно, юристов. Так, Владимир Даль в своем Толковом словаре раскрывал понятие «творчество» как творение, сотворение, созидание, как деятельное свойство. При этом автор делал акцент на то, что творческий дар дан немногим [4]. Американский ученый П. Хилл определял творчество как успешный полет мысли за пределы неизвестного [5]. Российский психолог А.Я. Пономарев писал, что творчество — это «взаимодействие, ведущее к развитию» [6]. На сегодняшний день большинство философов под творчеством понимает деятельность человека, направленную на создание культурных или материальных ценностей. Основным критерий, отличающий творчество от банального изготовления – уникальность его результата.

Стоит отметить, что проблемы творчества неоднократно были предметом исследования и ученых-юристов. Однако указанная проблема изучалась в основном в рамках частного права. Так, например, авторитетный специалист в области права, О.С. Иоффе указывал, что «творчество - это сложный процесс, зависящий от индивидуальных особенностей творца, масштаба задачи, которую он поставил перед собой, ее общественной значимости и от многих других факторов, учесть и предвидеть которые с самого начала трудно, если не невозможно». Кроме этого, автор отмечал, что «творчество» можно употреблять в широком (универсальном) и узком (специальном) смыслах; в первом значении творческой является любая деятельность, в результате которой создается нечто новое (в таком понимании творчество способно проявляться в создании, как духовных, так и материальных ценностей); во втором — это лишь сознательная созидательная деятельность, «отличительную особенность которой составляет ее качественная новизна». Исходя из изложенного О.С. Иоффе определил творчество «как сферу духовного производства, обладающую определенными качествами интеллектуальную деятельность человека» [7].

Попытку разработать самостоятельную теорию творчества предприняла известная в широких кругах эксперт в области права С.В. Усольцева. На основе проведенного анализа юридической литературы она предложила определять творчество как интеллектуальную деятельность, которой присущ признак новизны (оригинальности) [8].

О создании правовых норм как о творчестве писала теоретик права из Румынии А. Нашиц. Она отмечала, что правотворчество необходимо для жизни и деятельности людей — это почетная, но трудная задача, ибо даже самых лучших побуждений недостаточно для того, чтобы создать творение, которое

адекватно и в нужный момент отражало бы жизнь во всей ее сложности и со свойственными ей тенденциями развития, в котором общество могло бы без труда узнать себя и увидеть недеформированное отражение своего реального бытия, своих стремлений и чаяний [9].

Анализ юридической литературы показывает, под правотворчеством понимают один из основных признаков государства, поскольку только государство в лице своих компетентных органов издает веления, которые имеют обязательную силу для всего общества страны. Ни одно государство в мире не может существовать без какой либо нормативной базы, и создать ее может только единый субъект, который воплощает в себе всю совокупность баланса дозволенного и запрещенного, желаемого и не желаемого, это государство.

Как основную функцию государства правотворчество рассматривает и грузинский юрист В.Х. Чхиквадзе, который говорил о правотворчестве как о важной отрасли государственной деятельности [10]. А вот небезызвестная правовед Т.В. Губаева, разрабатывая концептуальные основы словесности в юриспруденции, писала: «Правотворчество в любой его стадии - это непрерывная работа коллективного речевого субъекта с текстом, со словом, которое опосредует либо конструирование концепции будущего закона или иного нормативного правового акта, либо оформление их проектов, либо обсуждение текстовых вариантов, либо фиксирует окончательную редакцию нормативного правового предписания» [11].

Свою точку зрения по данному поводу имеет и автор многих учебников по юриспруденции С.С. Алексеев, который в одной из первых книг, где был осмыслен феномен права с общегуманитарных позиций, предложил следующее определение правотворчества: «Правотворчество (законотворчество) - это специальная деятельность компетентных органов, завершающая процесс правообразования, в результате которой приобретает юридическую силу и вступает в действие закон» [12].

Анализируя данное определение, необходимо уточнить, что оно более применимо к законотворчеству. Понятие же «правотворчество» значительно шире деятельности по разработке законопроектов и их принятию. Оно включает в себя разные способы создания правовых норм. Это — принятие нормативных актов путем всенародного голосования (референдума), государственными органами или должностными лицами, актов, выраженных как в форме законов, так и в форме подзаконных актов.

Из рассмотренного определения правотворчества, данного С.С. Алексеевым, следует, что автор различает понятия формирования права и правотворчества. Здесь правотворчество понимается как последняя стадия формирования права. Одним из первых о правотворчестве как о «заключительной стадии правообразовательного процесса» написал И.С. Самощенко [13]. Такой подход к пониманию правотворчества довольно прочно утвердился в юридической науке.

Однако существуют и мнения некоторых авторов, которые не различают

понятия «формирование права» и «правотворчество», т. е. понимают данное понятие довольно «широко», включая в него процесс от идеи создания нормативного правового акта в связи с выявлением потребности в правовой регламентации до вступления его в силу. Такая позиция расширенного толкования правотворчества может быть подвергнута критике в связи с тем, что здесь имеет место совмещение понятий «правотворчество» и «формирование права». Правотворчество - это всегда официально оформленный процесс деятельности государства, должностных лиц, органов местного самоуправления, а формирование права включает в себя неоформленный социальный процесс становления на основе различных факторов и взглядов, правовых идей о необходимости упорядочения общественных отношений.

В юридической литературе высказано также мнение, согласно которому правотворчество - это деятельность, направленная на подготовку и издание нормативных актов. Во-первых, в нем отмечается только цель правотворчества - форма выражения, в данном случае нормативный акт, содержательный же аспект оставлен без внимания; во-вторых, его можно применить только к романо-германской правовой семье [14]. Англо-саксонская и традиционно-религиозные правовые системы, а также соответствующие им такие способы правотворчества, как судебный прецедент и санкционирование обычаев и традиций, остаются вне поля зрения, что позволяет говорить о последнем предположении как о несостоятельной теории, а в целом из вышеизложенного можно сделать определенный вывод, что правотворчество – это процесс целенаправленного формирования и юридического закрепления государственной воли в источниках права.

Правотворчество включает деятельность по изданию новых нормативно-правовых актов, их совершенствованию, изменению, переработке, отмене действующих нормативно-правовых актов.

Тем не менее, главной функцией правотворчества является создание нормативных актов. А другие функции - отмена, изменение действующих актов — носят, как правило, вспомогательный характер, поскольку без первого невозможно сделать и второе.

Теперь рассмотрим особенности правотворчества в области налогообложения:

Еще раз, ссылаясь на позицию упомянутого выше В.Х. Чхиквадзе, который, утверждал о правотворчестве как о важной отрасли государственной деятельности, можно, говорить, что государство осуществляет свою налоговую деятельность, используя определенные методы.

Как утверждает профессор Худяков А.И «Методы осуществления налоговой деятельности государства - это приемы и способы, посредством которых государство реализует свои функции в сфере налогообложения [3, с.392].

Методы осуществления налоговой деятельности государства являются весьма разнообразными и могут быть как правовыми, так и неправовыми.

Осуществления налоговой деятельности посредством правовых методов в

большинстве случаев выражается в издании юридических актов.

Юридические акты – это действия, представляющие собой открытое выражение правовой воли их участников. Автор юридического акта намеревается ставить себе целью произвести те или иные юридические последствия: либо породить субъективное право, либо передать его кому либо, либо ликвидировать ту или иную обязанность. К юридическим актам относятся, прежде всего, различные источники объективного права: Конституция, законы, регламенты, административные акты и пр. Наряду с ними существует бесчисленное множество юридических актов, принимаемых на законных основаниях во исполнение норм объективного права любыми субъектами права, имеющими соответствующие правомочия.

Юридические акты, издаваемые государством в лице его органов в целях организации и осуществления налогообложения являются налогово-правовыми актами.

Налогово-правовые акты - это юридические акты, принимаемые государственными органами в пределах своей компетенции по вопросам налоговой деятельности государства и выступающие ее правовой формой.

По своим юридическим свойствам налогово-правовые акты подразделяются на нормативные и индивидуальные.

Деятельность государства в сфере налогообложения в качестве политически властвующего субъекта, устанавливающего налоги и регулирующего налоговые отношения, носит в основном нормотворческий характер. Посредством издаваемых законов и иных нормативных правовых актов государство устанавливает и вводит налоги, регулирует возникающие при этом налоговые отношения, определяя права и обязанности их субъектов и участников.

Как субъект (сторона) конкретного налогового отношения государство в лице своих специализированных налоговых органов добивается исполнения конкретным налогоплательщиком своих налоговых обязательств перед государством, опираясь при этом на ту правовую базу, которая была уже ранее создана им самим же.

Государство - сложный организационный механизм, представляющий систему определенных органов. Деятельность государства - это деятельность его определенных органов, осуществляющих государственные полномочия в соответствии с установленным порядком и на основе своей компетенции.

Соответственно, и налоговая деятельность государства реализуется через деятельность большого количества органов, каждый из которых имеет свою сферу, определяемую его компетенцией и наличием принципа разделения государственной власти на законодательную, исполнительную и судебную.

По сложившимся в большинстве стран демократической ориентации традициям установление налогов является прерогативой законодательной (представительной) ветви власти, которая делает это путем принятия правовых актов в форме законов. Эта же ветвь власти принимает законы, устанавливающие юридическую ответственность за правонарушения в сфере

налогообложения. Удел исполнительной власти заключается в обеспечении уплаты и сбора налогов, для чего создаются специализированные органы налоговой службы. Судебная власть осуществляет привлечение лиц, нарушающих предписания налогового законодательства, которое выражается в неуплате (неполной уплате) налогов или нарушении сроков их уплаты, к установленной юридической ответственности.

Необходимо отметить, что понятие «метод осуществления налоговой деятельности» не следует путать с понятием «метод правового регулирования, используемый государством в процессе осуществления налоговой деятельности», хотя, безусловно, это взаимосвязанные понятия. Методы правового регулирования - это способы определения прав и обязанностей субъектов и участников налоговых отношений.

Методы осуществления налоговой деятельности государства - понятие, более широкое, чем методы правового регулирования. Методы осуществления налоговой деятельности включают в себя не только издание нормативных правовых актов, которые определяют права и обязанности субъектов и участников налоговых отношений, но и включают в себя ряд других правовых актов и юридически значимых действий.

Также в своей работе А.И. Худяков отмечает, что в литературе встречается также понятие «правовой метод налогового регулирования». Основным правовым методом налогового регулирования являются государственно-властные предписания со стороны федеральных и региональных органов власти и управления в области налогообложения. Этот метод применяется относительно субъектного состава (участников) налоговых отношений, которые находятся в административных налоговых отношениях». Однако если допустить, что праву действительно присущ такой специализированный и применяемый только в сфере налогообложения правовой метод, то сложно понять, почему он применяется лишь в части установления субъектного состава налоговых отношений. Поскольку налоговое регулирование включает в себя не только определение субъектов и участников налоговых отношений, но и установление таких элементов налогообложения, как его объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы [3, с.392].

Административное и финансовое право являются самостоятельными отраслями права, каждое из которых регулирует свою группу общественных отношений. Поэтому одно и то же правовое отношение не может быть одновременно и административно-правовым, и финансово-правовым. Другое дело, что организационные налоговые отношения, возникающие внутри системы налоговых органов, по своей юридической природе очень близки к административно-правовым, и юридическая наука на сегодняшний день все еще не выработала четких критериев разграничения в данной сфере административного и финансового права. Кроме того государство добывает себе денежные средства не только посредством установления налогов, но и использует товарно-денежные отношения, которые выступают предметом

гражданского права. Но это не дает основания для утверждения, что некоторая часть налоговых отношений носят финансово-гражданский характер.

Основными правовыми методами осуществления налоговой деятельности государства являются следующие: издание односторонних правовых актов, носящих нормативный характер; издание односторонних правовых актов, носящих индивидуальный характер; совершение двухсторонних налогово-правовых актов; реализация государством в лице его уполномоченного органа своих прав и обязанностей в качестве субъекта конкретного налогового правоотношения; привлечение лиц, виновных в совершении налоговых правонарушений, к установленной юридической ответственности [3, с.308-310].

Эффективное использование методов осуществления налоговой деятельности зависит от правильно выстроенной налоговой политики государства.

И как подмечает, отечественный ученый Порохов «на формирование налогового права в правотворческой деятельности уполномоченных на это субъектов права непосредственно влияет налоговая политика государства и его политических субъектов. Политика есть неременное условие формирования любых с отраслевой точки зрения правовых норм. Равным образом право является наиболее эффективным проводником выраженной в нем политики» [15].

Согласно ст. 10 Налогового кодекса РК, налоговая политика – это совокупность мер по установлению новых и отмене действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, изменению ставок, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы по налогам и другим обязательным платежам в бюджет в целях обеспечения финансовых потребностей государства на основе соблюдения баланса экономических интересов государства и налогоплательщиков [16].

По утверждению некоторых ученых «Данная законодательная норма-определение, содержащая определение понятия «налоговая политика», была введена в Республике Казахстан впервые с принятием Налогового кодекса РК от 10 декабря 2008 г.

Даже до появления этой нормы нельзя сказать, что в Казахстане не было своей осознанной налоговой политики, тем не менее, официальное признание и закрепление данной категории положило начало формированию осознанного механизма согласования публичных и частных интересов в деятельности политических субъектов права.

В определяющей части законодательного определения понятия «налоговая политика» провозглашена цель казахстанской налоговой политики – обеспечение финансовых потребностей государства.

Далее, он обозначает, о том, что вместе с тем определение и дальнейшее соблюдение баланса экономических интересов государства и налогоплательщиков при формировании налоговой политики государства находятся пока вне сферы правового регулирования и не регламентированы какими-то конкретными нормами и правилами. В праве пока еще на



разработаны и не реализованы критерии определения комфортного для налогоплательщиков и достаточного для государства коэффициента налоговой нагрузки. Вследствие этого вопросы определения финансовых потребностей государства и баланса экономических интересов государства и налогоплательщиков продолжают пребывать в сфере государственной политики, экономических расчетов и психологических представлений.

Всем известно, что никто кроме государства в лице его законодателя не может устанавливать, вводить или отменять налоги. Но при этом каждый в своем статусе субъекта права через механизмы народовластия, государственной власти и управления и общественного мнения может влиять на эти процессы, формируя в сознании политических субъектов и субъектов налогового правотворчества представления о путях дальнейшего развития налоговой системы государства.

В этом отношении механизм налоговой политики является, с одной стороны, способом обратной связи государства и субъектов политики с обществом, его слоями и отдельными налогоплательщиками при восприятии их интересов, настроений и пожеланий, а, с другой стороны, действенным средством концентрированного, целенаправленного идеологического воздействия на уже сложившуюся нормативно регламентированную и потому стагнационную модель налогообложения.

Поэтому, на наш взгляд, налоговая политика в своем целостном восприятии должна пониматься как деятельность государства в лице своих политических субъектов по сбору, изучению, анализу, разработке, официальному признанию и последующей реализации основных идей, положений, ориентиров и приоритетов при формировании и развитии налоговой системы государства с учетом цели достижения баланса частных и публичных интересов.

Позитивное налоговое право в данном случае представляет собой средство реализации налоговой политики государства через механизм правового регулирования налоговых отношений и механизм законного установления новых и отмены действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, изменения ставок, объектов налогообложения, налоговой базы по существующим налогам и другим обязательным платежам в бюджет.

Вот почему налоговое правотворчество и последующее налоговое правоприменение как средства налоговой политики зачастую безучастны к тому, как и почему те или иные налоговые идеи становятся господствующими в государстве и облекаются в форму права.

Зачастую правотворчество и почти всегда право применение как средства реализации государственной политики в данном случае также равнодушны к тому, чьи идеи они в себе воплощают, выражают и реализуют. Е.В. Порохов ссылается также на мнение казахстанского ученого А.Т. Шаукенова, который указывает, что «юристы игнорируют тот факт, что закреплению в законе налога предшествует политическая антиномия. Они забывают, что «через оправдания

действительности принцип морального становится принципом приспособления» [15, с.77].

Также, ученый Порохов Е.В. указывает на позицию академика М.Т. Баймаханова, который утверждает, что «политика, политическая деятельность, политические структуры, институты и отношения, имея надстроечный характер, оказывают огромное влияние на все стороны жизни общества. В них спрессовываются, фокусируются и отражаются главные социальные интересы и потребности, находят отражение людские надежды, чаяния и устремления [15, с.78].

Многие авторы признают связь и взаимное влияние налоговой политики и законотворческого процесса. Здесь он также ссылается на мнение А.С. Титова отмечавшего, что «состояние нормотворческой деятельности непосредственно влияет не только на качество государственного управления в сфере налогов и сборов, но и оказывает существенное влияние на механизмы, стратегию и тактику единой государственной налоговой политики», в связи, с чем им предложен новый концептуальный подход к анализу законотворческих полномочий органов законодательной власти в налоговой сфере и указано на необходимость более детальной регламентации «подготовительного этапа законотворческого процесса». По мнению указанного автора, «требуется выработать четкие критерии отбора законодательных инициатив, их обоснования, а также закрепить положения, касающиеся официального принятия правовых новаций к дальнейшей разработке и подготовке законопроекта соответствующим субъектом права законодательной инициативы. По мнению автора, это позволит существенно повысить эффективность законотворчества в сфере налогов и сборов» [17].

Подготовительный этап законотворчества, безусловно, важен и его необходимо совершенствовать, тщательно прорабатывая все технические формы и методы такого процесса.

Вместе с тем необходимо также кардинальным образом решить вопрос о самой возможности, случаях и форме внешнего идеологического (общественного, научно-доктринального, корпоративного) влияния на законопроектную деятельность органов налогового правотворчества.

Наряду с официально провозглашенной налоговой политикой на процесс законопроектной работы зачастую в ходе самой этой работы по разного рода вопросам содержательной части нередко оказывается прямое и непосредственное идеологическое влияние негосударственных субъектов права: неправительственных и общественных организаций, ученых, бизнес-ассоциаций и т.д. Иногда такое влияние в ходе именно законопроектной работы может быть настолько существенным, что представленные такими сообществами интересы и нормативные модели их реализации при принятии налогового закона возводятся в ранг официальной налоговой политики государства по тем или иным вопросам.

Как очень точно отмечает по этому поводу М.В. Карасева, «во-первых, принятие финансово-правовых норм и, соответственно, финансово-правовых

актов, вводит в орбиту политического процесса самый широкий круг различных политических сил; во-вторых,... принятие финансово-правовых норм (актов) почти всегда имеет место в условиях политического процесса, доведенного до противоборства, конфликтности различных политических сил...» [1, с.27,31].

Согласно М.В. Карасевой, «под политической напряженностью финансового права мы, прежде всего, понимаем высокую степень зависимости финансово-правовых норм в процессе их формирования от политики» [1, с.27].

Если в этом контексте рассматривать налоговое право, то можно прийти к тому, что налоговое право действительно политически «напряженная» отрасль права. А причиной такого вывода является, то что налоговое право затрагивает отношения, обеспечивающие выполнение государством и местными органами абсолютно всех их функций и задач. Именно с помощью собранных в установленном законодательством порядке налогов и сборов, государство имеет возможность выделять ресурсы на осуществление экономической, социальной, экологической функций, обороны страны и т.д. И конечно в этих условиях отношения, составляющие предмет налогового права, являются сосредоточением политико-экономических интересов множества субъектов. Кроме того, причиной политической обусловленности налогового права на стадии именно правотворчества можно назвать принципиальную конфликтность отношений, регулируемых нормами налогового права. Понятно, что налоговое право регулирует отношения по собиранию финансовых ресурсов. Стороны этих правоотношений не равны. С одной стороны всегда выступает государство, с другой стороны самые различные субъекты, выступающие в качестве налогоплательщиков (которые являются собственниками своих финансовых ресурсов).

Более того, необходимо помнить, что налоговая политика государства, это лишь один вид государственной политики наряду с оборонной, социальной, экологической, индустриальной и т.п. При этом, реализовать эти политики государство сможет только в том случае, если будет финансовое обеспечение. Иными словами, реализация государством своих политик, программ в различных секторах, возможно только путем реализации налоговых норм (как одного из главных источников доходов государства).

Действительно, в Казахстане, на том или ином этапе развития в силу приоритетов установленных в программных документах различных периодов часто менялась налоговая политика государства, которая соответственно выражалась в налогово-правовых актах. Это показывает специфику налогового правотворчества, как в высокой степени политически обусловленного процесса, или как выражается М.В. Карасева «политическая напряженность».

Кроме того, специфика налогового правотворчества заключается в том, что имеет свои технические особенности, отраженные в Налоговом кодексе РК.

Так, норма п.3 ст.2 Налогового кодекса содержит положения, предписывающие устанавливать, вводить, изменять или отменять налоги и другие обязательные платежи в бюджет только в порядке и на условиях,

установленных Налоговым кодексом. Установление, введение, изменение или отмена налогов в ином порядке или на иных условиях, чем предусмотрены в Налоговом кодексе, не допускается.

Подводя итог в этом контексте, Порохов Е.В, выводит следующее определение налогового правотворчества «Налоговая политика воплощает в себе официальные ориентиры и приоритеты государства в развитии его налоговой системы, вырабатывается субъектами политической власти государства в виде основных идей, концепций и направлений развития и реализуется (проводится) в налоговом правотворчестве и налоговом правоприменении государства всеми остальными уполномоченными на это субъектами государственной власти и управления.

Соответственно, налоговое правотворчество представляет собой основанный на ориентирах и приоритетах налоговой политики государства процесс официального выражения и (или) признания им в особом правовом порядке в лице уполномоченных им нормотворческих органов норм налогового права в специально предусмотренных для этого Конституцией и законами РК формах права» [15, с.95].

Нисколько не умаляя роль и значение каждой вышеупомянутой теории, наоборот, учтя и взяв во внимание мнение всех специалистов, мы выделяем следующие положения относительно налогового правотворчества:

а) правотворчество – это официально оформленная государственная деятельность направленная на создание, дополнение или отмену норм права;

б) принятие (изменение/отмена) финансово-правовых норм, в том числе налоговых всегда происходит в условиях политического процесса и в рамках налоговой политики

в) налоговое правотворчество имеет технические особенности и реализуется в особом правовом порядке

Исходя из этих положений, можно сделать собственный вывод о том, что, налоговое правотворчество – это, политически обусловленный процесс создания, введения, изменения, дополнения и отмены норм налогового права уполномоченными органами в особом правовом порядке, предусмотренном законами РК.

## **1.2 Принципы налогового правотворчества**

Любая система, явление или материя подчиняются определенным неизменным закономерностям, которые в свою очередь зиждутся на своих принципах, своих основополагающих, исходных идеях. Правотворчество, будучи сложным процессом, также основывается на соответствующих принципах, противоречие которым означало бы сбой во всей системе правотворчества.

В теоретической философии принцип – это то, чем объединяется в мысли и в действительности известная совокупность фактов.

В связи со всем вышеизложенным уместно на наш взгляд, привести мнение известного российского специалиста в области правотворчества А.Ф.

Шебанов, который отмечал, что не все принципы правотворчества являются основными. К основному он относил такие начала, идеи, которые, во-первых, отражают главные, объективные стороны и проявления правотворчества, во-вторых, характеризуют устойчивые, закономерно существующие отношения и связи в процессе правотворчества и, в-третьих, воплощают в своем содержании конкретные черты и особенности всего правотворчества [18].

Сейчас под принципами правотворчества подавляющее большинство теоретиков понимает, основополагающие начала, основные идеи, на которые опираются государственные служащие в своей деятельности, результатом которой является создание правовых норм, выраженных, как правило, в нормативных актах.

Анализ юридической литературы в историческом плане показывает, что первой работой, в которой говорилось о принципах правотворчества, была монография Д.А. Керимова «Законодательная деятельность советского государства».

Автор выделил три основных принципа законодательной деятельности государства.

Закрепление в праве политических и экономических условий, обеспечивающих простор для проявления объективных законов, а также для их познания и наиболее целесообразного использования.

Закрепление и установление правовых норм, максимально способствующих разрешению назревших общественных задач.

Выражение общей воли народа в целях максимально точного, правильного и целесообразного использования объективных закономерностей в интересах всего общества [19].

Из данных утверждений становится ясно, что указанные принципы носят слишком общий характер. В связи с этим, представляется возможным выделить и раскрыть такие основные принципы правотворчества, как законность, научность, техническое совершенство, демократизм, гуманизм, профессионализм и гласность, а также некоторые характерные только для налогового права принципы.

Одним из главных принципов налогового правотворческого процесса является законность.

*Законность* - явление объемное, многогранное, требующее неоднозначного подхода. Чтобы более полно изучить это понятие, необходимо исследовать разные его стороны, применяя при этом как специальные, так и частные методы познания общей теории права и государства.

О законности в различных ее проявлениях написано много работ.

Однако о таком аспекте, как обеспечение законности в нормотворческой деятельности, были лишь отдельные упоминания.

В условиях реформирования отечественной системы права принцип законности играет большую роль.

В данном случае, применительно к налоговому правотворчеству, он выражается в том, что нормативные акты должны соответствовать

международно-правовым стандартам в области прав и свобод человека и гражданина и Конституции Республики Казахстан, следует принимать только в пределах компетенции, предоставленной субъектам нормотворчества законами, нормативными указами Президента, нормативными актами Правительства и другими нормативными актами.

«Провозглашаемая ст. 35 Конституции РК законность установления налогов означает возможность их установления только законодателем, только в форме закона и только в предусмотренной для принятия законов процедуре» [15, с.154].

Законы как юридические документы, нормативные акты, обладающие высшей юридической силой, должны, прежде всего, конкретизировать положения, записанные в конституционном законе, а нормы подзаконных актов, в свою очередь, должны только детализировать законы, помогая тем самым созданию условий для реализации положений законов.

При подготовке любого нормативного акта в сфере налогового права (указа, приказа, положения и т. п.) следует убедиться, что решаемый с помощью проекта нормативного акта вопрос относится к компетенции того или иного органа власти. При этом допускается решение вопроса строго в тех пределах, которые установлены предписаниями, содержащимися в законах, указах имеющих сила закона Президента, постановлениях и распоряжениях Правительства.

Из принципа законности также вытекает, что в законе должна быть предусмотрена система контроля и надзора за соблюдением законности принимаемых актов. Ряд контрольных полномочий за соблюдением законности нормативных актов осуществляют наряду с Конституционным Советом и судебные органы.

На наш взгляд, законность налогового правотворчества заключается также и в соблюдении стадий нормотворческого процесса в сфере налогового права. Нормотворческий процесс играет роль процедуры создания права, упорядоченной системы стадий (этапов) деятельности по установлению, принятию или отмене налогово-правовых норм. При этом стадия нормотворческого процесса выступает как самостоятельный этап формирования государственной воли, организационно обособленный комплекс тесно связанных между собой действий, направленных на создание нормативного акта в сфере налогового права. И если порядок принятия норм права утвержден парламентом, т. е. законодательным органом, то принцип законности налогового правотворчества проявляется в соблюдении законодательно закрепленных стадий нормотворческого процесса.

«Провозглашаемая ст. 35 Конституции РК законность установления налогов означает возможность их установления: 1) только законодателем, 2) только в форме закона и 3) только в предусмотренной для принятия законов процедуре (в законодательном процессе).

Указанная триада законного установления налогов является основой всего налогового законодательства любого государства. В законности установления

налогов содержатся гарантии реализации представительного народовластия по одному из самых важных для общества и налогоплательщиков вопросу налогообложения и только законного ограничения в публичных интересах права частной собственности» [15, с.100].

Содержащаяся в п.3 ст.2 Налогового кодекса норма-принцип предписывает устанавливать, вводить, изменять или отменять налоги только в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом. То есть, по сути, эта правовая норма является нормой развивающей конституционный принцип законности установления налогов (ст.35 Конституции РК).

Также одним из основных принципов правотворчества является *научность*. К сожалению зачастую идея научности лишь провозглашается, но не реализуется на практике. В связи с этим, предложения по совершенствованию законодательства не всегда оказываются научно обоснованными. Подобные ситуации возникают когда берутся на вооружение идеи и принципы, не отвечающие объективным закономерностям развития правовой системы. Поэтому, необходимо обозначить, что реальная эффективность правотворческой деятельности повысится только в том случае, когда она станет отражать все существенные изменения в текущей общественной жизни, опираясь при этом на достижения современной науки.

Принцип научности правотворчества имеет огромное значение в период построения новых экономических отношений и проведения правовой реформы. Правотворческий орган, руководствуясь этим принципом, обязан учитывать разные научные взгляды и теории, которые, способны оказать существенную помощь в правильном регулировании общественных отношений. Принцип научности заключается также в том, чтобы правотворческий орган не только брал на вооружение разные теории и взгляды, но и умело использовал практику применения права, делая из нее правильные выводы и рекомендации. В связи с этим перед подготовкой нормативных актов в сфере налогового права необходимо осуществить сбор и изучение информации, относящейся к регулируемому вопросу. Необходимая информация может содержаться в данных статистических и социологических исследований, материалах коллегий и различных совещаний, в судебных актах по налоговым спорам и т. д.

Таким образом, нормативные акты в сфере налогового права станут иметь ценность, если они будут, во-первых, смоделированы на основе положительной практической деятельности, а во-вторых, востребованы практикой. Поэтому правотворческому органу всегда необходимо учитывать данные моменты.

Налоговое правотворчество, как было отмечено выше, - это деятельность, направленная на создание в первую очередь правовых норм в сфере налогового права, которые регулируют налоговые отношения. Поэтому важно не только само содержание норм налогового права, но и выражение их в той или иной форме, а также способ составления юридических норм в указанной сфере, используемые основные и дополнительные методы правового регулирования, с помощью которых выделяют элементы системы налогового права.

Поэтому правотворческий орган, в своей работе должен грамотно

применять весь научный потенциал, накопленный ранее, а для разрешения нестандартных ситуаций и коллизий иметь в штате правового управления (юридической службы) консультантов-теоретиков из числа специалистов в области налогового правотворчества (налогового права). Помимо этого, правотворческому органу следует грамотно применять научные приемы юридической техники, что конечно же отразится на качестве нормативных документов в сфере налогового права и на авторитете самого правотворческого органа.

На первый взгляд может показаться, что различий между принципом научности, который, бесспорно, можно отнести к одному из главных принципов правотворчества вообще, и принципом технического совершенства не существует. Данные выводы следуют, прежде всего, из того, что все принципы правотворческого процесса очень тесно взаимосвязаны, а *принцип технического совершенства* принимаемых нормативных актов в сфере налогового права прямо вытекает из принципа научности. Но его можно выделить и в самостоятельное начало, поскольку в уровне развития законодательной техники, как отмечается в юридической практике, в степени совершенства ее правил, в том, насколько последовательно эти правила претворяются в жизнь, отражается социальная сущность права, степень заинтересованности государства в праве и законности.

Если взглянуть на этот вопрос в историческом ракурсе, то идея технического совершенства законов уходит своими корнями в Античность. Так, например, «римские законы должны были состоять из трех частей. Первая - вступление, содержащее имена инициаторов предлагаемого закона и председателя комиции, а также день и место заседания и голосования. Вторая часть представляла собой предложение магистрата. Третья часть закона предусматривала санкции, под которые попадали нарушители закона» [20].

«О важности рассматриваемого принципа в 1906 г. Р. Иеринг писал, что техническое несовершенство в праве представляет собой несовершенство всего права, недостаток, тормозящий право и вредящий ему во всех его целях» [21].

Особо необходимо обратить внимание на то, что принцип технического совершенства нормативных актов в сфере налогового права реализуются с помощью системы правил, приемов и средств, которые составляют юридическую технику, с тем, чтобы нормативные акты в сфере налогового права понятны были всему обществу.

«Важной проблемой системы законодательства является правовая нестабильность. Более 10 000 подзаконных актов действует на сегодня. Естественно, что разобраться в них не под силу даже опытным юристам» [22]. Кроме того, достаточно сильным остается фактор общественной конъюнктуры, когда чрезмерно частая смена социальной, экономической, политической обстановки может вызвать излишнее ускорение возникновения тех или иных нормативных правовых актов, их определенную противоречивость. Это в свою очередь вполне может стать почвой для появления «норм-однодневок», «норм-дубликатов» или «норм-экспонатов», что разумеется, приведет лишь к общей



деградации правовой системы страны.

Абсолютно прав был, на наш взгляд, профессор В.М. Сырых, который отмечал, что законодательная техника включает достаточно развитую систему требований к официальным реквизитам, структуре, содержанию нормативного правового акта, системным связям норм как внутри закона, так и с другими законодательными актами, к стилю закона» [23]. К этому можно добавить, что законодательной технике необходимо также отвечать требованиям по соответствию нормам международного права, соответствию общепризнанным принципам и стандартам.

Профессор Ю.А. Тихомиров понятие юридической техники раскрывал как систему правил познавательно-логичного и нормативно-структурного формирования правового материала. В рассматриваемом определении он выделил шесть взаимосвязанных элементов: а) познавательно-юридический; б) нормативно-структурный; в) логический; г) языковой; д) документально-технический; е) процедурный» [24].

Из изложенного можно сделать вывод, что понятие «законодательная техника» входит в другое, более широкое, понятие — «юридическая техника», которое включает в себя совокупность приемов, правил и средств, направленных на подготовку, принятие, изменение либо отмену совершенных по форме, структуре и содержанию законов и подзаконных нормативных актов, а также актов применения права и актов официального нормативного толкования права.

Проведенный анализ показал, что в понимании законодательной техники можно выделить два подхода - «узкий» и «широкий». Позиция сторонников первого основывается на том, что под законодательной техникой понимают систему правил, приемов и средств подготовки, совершенных по форме и содержанию нормативно-правовых актов, смысл которых будет понятен каждому. Особенно это касается нормативных правовых актов в сфере налогового права, о чем будет еще подробно анализироваться в 3 разделе данной работы.

Данная позиция имеет широкое распространение в юридической науке, и ее разделяют многие ученые-юристы. Сторонники «широкого» подхода под законодательной техникой понимают учение о законодательной системе, ее структуре, формах и методах ее построения.

Такое широкое понимание законодательной техники еще в начале 1980-х гг. подверг критике профессор А.С. Пиголкин. В частности, он отмечал, что при таком подходе в предмет законодательной техники включается почти вся теория права. Законодательная техника, по мнению А.С. Пиголкина, охватывает чисто технические моменты подготовки проектов нормативных актов, под которыми следует понимать все то, что не имеет прямого отношения к содержанию готовящихся проектов, а носит прикладной характер и касается внешнего оформления таких проектов, методики их подготовки [25].

Здесь, необходимо отметить, что к основным средствам юридической техники относятся нормативное построение, юридические конструкции,

отраслевая типизация, юридическая терминология.

Если проанализировать положения вопроса в теории права, вообще, то нормативное построение предполагает, что внутренняя структура правовой нормы должна содержать такие жизненные условия, при которых правило поведения начинает действовать (гипотеза). Она также и, несомненно должна содержать сердцевину нормы права, т. е. само правило поведения (диспозиция), а также юридические последствия (санкции): карательные, поощрительные, правовосстановительные и т. д.

Данное построение необходимо для того, чтобы любой человек, не имея специального образования, мог прочитать правила поведения, выраженные в нормативном акте в сфере налогового права. Они необходимы, чтобы абсолютно любой субъект правоотношений смог должным образом вникнуть в их смысл, понять суть, чтобы при этом он четко понимал их важность и необходимость.

Юридические конструкции представляют собой схемы-шаблоны, которыми пользуются компетентные органы при разработке юридических документов. Отраслевая типизация помогает юристу отнести нормативный документ к той или иной системе норм, регулирующих определенную сферу жизни, т. е. к отрасли права (конституционной, финансовой, налоговой и т. п.).

Юридическая терминология является средством юридической техники, с помощью которой конкретные понятия приобретают словесное выражение в тексте нормативного акта. Являясь первичным материалом для создания правовых норм, юридические термины имеют сквозное значение в юридической технике. Используя юридические термины, государство в лице своих органов власти говорит на языке права и выражает свою волю. В юридической литературе юридические термины обычно делят на общеупотребительные, которые используются в обыденной речи и понятны всем, и специально-юридические, которые обладают особым правовым содержанием (налоги, налоговое обязательство и т. п.).

Рассмотрев основные средства юридической техники, можно сделать следующие выводы. Во-первых, особое внимание принципу технического совершенства необходимо уделять для того, чтобы избежать таких характерных недостатков, присущих нормативным актам, как неполнота, неточность, неясность, противоречивость. Во-вторых, актуальным вопросом является сосредоточение в рамках отдельной науки системы научно обоснованных знаний не только о правилах, приемах и средствах юридической техники, но и о подготовке и принятии нормативных актов, методах и принципах правотворчества. Особенно это касается налогового права.

Следующий принцип правотворчества — *принцип демократизма*. Существует мнение, что необходимо различать принципы демократизма и народности. Но слово «демократия» в переводе с греческого языка означает «власть народа». Строительство правового государства предполагает, что в подготовке и обсуждении проектов нормативных актов должны участвовать разные слои общества. Хотя в нашей стране еще далеко до правового

государства, но определенные черты демократии уже видны. Так, принцип демократизма в правотворческой деятельности государственных органов исполнительной власти выражается в том, что проекты актов публикуются в печатных изданиях, обсуждаются на научных конференциях, коллегиях, на заседаниях экспертных комиссий и советов по вопросам нормотворческой работы, за «круглыми столами», в научно-исследовательских, высших учебных заведениях, что вызывает определенный оптимизм. В последнее время наметилась тенденция активного обсуждения проектов нормативных документов не только научно-педагогическими кадрами и специалистами-практиками, которые в своей деятельности будут исполнять данные акты, но и общественностью, что говорит о становлении в нашей стране элементов гражданского общества.

«В законопроектной работе проявляется вторая волна максимального творчества и инициативы всех привлеченных к этой работе лиц: должностных лиц, чиновников, международных и отечественных экспертов, ученых, представителей неправительственных организаций, отдельных граждан и организаций, их профессиональных и бизнес объединений. Здесь же возможно и влияние новых идей на формирование новой налоговой политики, когда внешняя идея становится достоянием рабочей группы по разработке законопроекта, а впоследствии с ее подачи и государственной волей.

После принятия налогового закона Парламентом РК, подписания и обнародования его Президентом РК и введения его в действие политические ориентиры и приоритеты государства облекаются в форму общеобязательных и рассчитанных на многократное применение правил поведения и реализуются уже в повседневной правоприменительной деятельности.

Помимо законодателя в процессе налогового правотворчества активное участие принимают также другие государственные органы, наделенные полномочиями на принятие нормативных правовых актов и заключение нормативных публично-правовых договоров. К числу таких органов относятся Конституционный Совет РК, Верховный Суд РК, Правительство РК, центральный исполнительный орган по вопросам налогообложения, местные исполнительные и представительные органы государства» [15, с.78].

Непосредственное участие общественности и средств массовой информации в подготовке и обсуждении проектов нормативных актов выступает одним из видов гарантий предупреждения коррупционности законодательства и предупреждения коррупции в процессе подготовки нормативных актов.

Если говорить о действии этого принципа в процессе налогового правотворчества, то можно отметить, что в последние годы заметно активизировалась роль Ассоциации налогоплательщиков Казахстана (некоммерческая организация объединяющая как научных деятелей в сфере налогового права, так и ведущих практиков и конечно же представителей бизнес структур и отраслей). Вступая в активный диалог с органом правотворчества, в нашем случае с Правительством РК, Ассоциация довольно эффективно вовлечена в процесс налогового правотворчества как посредством

комментирования проектов законов, так и представляя свои инициативы для изменения действующего налогового законодательства.

Важное значение в налоговом правотворчестве имеет и принцип *гуманизма*. Гуманизм правотворчества виден в том, что нормы законов и подзаконных актов должны основываться на принципах свободы и справедливости.

В общей теории прав человека традиционно считается, что нормы права должны не только декларировать права и свободы человека и гражданина, но и содержать условия их реализации.

Современный этап развития общества не умаляет проблему регулирования процессов обеспечения и охраны прав, свобод и обязанностей человека и гражданина с помощью различных форм нормативных актов. Если долгое время первое место в иерархии социальных приоритетов занимала коммунистическая партия, затем шло государство, общество, трудовой коллектив, семья, а в конце стоял человек, как «винтик» в государственном механизме, то теперь человек и его семья в иерархии социальных приоритетов ставятся на первое место, затем идут коллектив, общество и государство. И это, на наш взгляд, правильно, поскольку именно человек является исходной точкой, исходным материалом, самым автором того же коллектива, общества и государства. Конечно, данные идеи не всегда реализуются на практике.

Реализация человеком своих естественных прав не может быть ограничена или стеснена кем-либо, в том числе и государством, по каким-либо основаниям, в том числе и по основанию отсутствия у человека денег в связи с уплатой текущих налогов или погашением налоговой задолженности.

Согласно п. 3 ст. 39 Конституции РК, ни в каких случаях не подлежат ограничению права и свободы, предусмотренные статьями 10, 11, 13–15, пунктом 1 статьи 16, статьей 17, статьей 19, статьей 22, пунктом 2 статьи 26 Конституции.

Соответственно, по требованию п. 2 ст. 12 Конституции РК, содержание принимаемых налоговых законов государства и их применение на практике должны в первую очередь определяться правами и свободами человека и гражданина и возможностью их финансового самообеспечения.

В указанной связи, как нам представляется, изначально не должен подвергаться налогообложению и дальнейшему изъятию в счет погашения налоговой задолженности человека тот минимум его доходов или накоплений, который материально обеспечивает реализацию основных конституционных прав и свобод человека и членов его семьи.

Другим немаловажным принципом нормотворчества является принцип *профессионализма*. Он означает, что созданием норм налогового права должны заниматься компетентные люди. В правотворческом процессе необходимо использовать знания не только опытных юристов, но и политологов, экономистов, философов, психологов, т. е. ученых различных специальностей.

Нормодатель должен знать, как воспримут ту или иную норму разные слои населения. Кроме ученых-юристов к нормотворческому процессу необходимо

привлекать и юристов-практиков, которые в своей правоприменительной деятельности будут работать с этими юридическими нормами непосредственно, обеспечивая конституционные права, свободы и законные интересы граждан.

Следующий принцип правотворчества - *гласность*. Гласность – политический термин, обозначающий политику максимальной открытости в деятельности государственных учреждений и свободы информации. Гласность является одним из признаков правового государства и гражданского общества. И если названные ценности становятся целью государственного строительства, то все нормативные акты, а в особенности нормативные акты силовых ведомств, не должны оставаться за «семью печатями». Исключение составляют нормативные акты или отдельные их положения, которые содержат сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера. Остальные нормативные правовые акты власти подлежат официальному опубликованию. Согласно ст. 30 Закона РК «О нормативных правовых актах», все законы, международные договоры, участником которых является Республика Казахстан, публикуются. Официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения. Официальными изданиями являются Ведомости Парламента РК и Собрание актов Президента РК и Правительства РК [26].

Причем в законодательстве установлены четкие сроки, в течение которых нормативные акты подлежат официальному опубликованию. Выполнение принципа гласности, который является неотъемлемым признаком правового, демократического государства, способствует реализации права человека и гражданина.

«Правовые акты по вопросам налогообложения, как затрагивающие права и свободы граждан, налагающие на них обязанности по требованию п. 4 ст. 4 Конституции РК, подлежат официальному опубликованию. Согласно указанной конституционной норме, все законы, международные договоры, участницей которых является Республика Казахстан, публикуются.

Официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения.

Законом РК «О нормативных правовых актах» предусматривается общий порядок опубликования нормативных правовых актов, обязательный к применению и при опубликовании нормативных правовых актов по вопросам налогообложения [15, с.103].

Кроме вышеизложенного, хотелось бы отметить характерные именно для налогового правотворчества принципы.

Во-первых, *принцип принятия налоговых законов в корреспонденции с бюджетным законодательством*.

В предыдущем параграфе мы отмечали, что налоговое право затрагивает отношения, обеспечивающие выполнение государством и местными органами абсолютно всех их функций и задач. Именно с помощью собранных в

установленном законодательством порядке налогов и сборов, государство имеет возможность выделять ресурсы на осуществление экономической, социальной, экологической функций, обороны страны и т.д. И поскольку расходная часть государственного бюджета находится в прямой зависимости от доходной часть государственного бюджета, то соответственно нормативные правовые акты регулирующие эти две сферы должны корреспондироваться между собой.

Данное утверждение прослеживается в нормах бюджетного законодательства. Так, обязательно в составе бюджетного планирования составляется прогноз социально-экономического развития, а также индикативный бюджет на трех летний период. Соответственно при прогнозировании и на его основе проектировании норм как налогового, так и бюджетного права законодатель должен учитывать обе части.

И во-вторых, *принцип предварительного заключения правительства на проект налогового закона.*

Этот принцип заложен в Бюджетном кодексе РК, а именно норма ст.5 говорит о том, что проекты законов, предусматривающие сокращение доходов или увеличение расходов республиканского и местных бюджетов, могут быть внесены в Мажилис Парламента Республики Казахстан лишь при наличии положительного заключения Правительства Республики Казахстан.

Мы рассматриваем это как механизм ограничения инициативы парламента в вопросах корректировки принятия бюджета. Этот механизм, является гарантией проведения в жизнь конструктивной политики Правительства и Парламента как двух ветвей власти в вопросах налогового правотворчества.

И конечно в этих условиях отношения, составляющие предмет налогового права, являются сосредоточением политико-экономических интересов множества субъектов. Кроме того, причиной политической обусловленности налогового права на стадии именно правотворчества можно назвать принципиальную конфликтность отношений, регулируемых нормами налогового права. Понятно, что налоговое право регулирует отношения по собиранию финансовых ресурсов. Стороны этих правоотношений не равны. С одной стороны всегда выступает государство, с другой стороны самые различные субъекты, выступающие в качестве налогоплательщиков (которые являются собственниками своих финансовых ресурсов).

Более того, необходимо помнить, что налоговая политика государства, это лишь один видов государственной политики наряду с оборонной, социальной, экологической, индустриальной и т.п. При этом, реализовать эти политики государство сможет только в том случае, если будет финансовое обеспечение. Иными словами, реализация государством своих политик, программ в различных секторах, возможно только путем реализации налоговых норм (как одного из главных источников доходов государства).

Действительно, в Казахстане, на том или ином этапе развития в силу приоритетов установленных в программных документах различных периодов часто менялась налоговая политика государства, которая соответственно

выражалась в налогово-правовых актах. Это показывает специфику налогового правотворчества, как в высокой степени политически обусловленного процесса, или как выражается М.В. Карасева «политическая напряженность».

Все перечисленные выше принципы налогового правотворчества можно назвать взаимосвязанными, потому что работать они могут только во взаимодействии. Их можно назвать и общими, т. к. эти принципы приемлемы для всех без исключения способов правотворчества. В том числе и для разработки и принятия, различных по юридической силе, формам и сфере действия нормативных актов в сфере налогового права.

Подводя итоги анализа принципов налогового правотворчества, следует отметить, что при нарушении принципов налогового правотворчества по каким-либо причинам, и это неотвратимо приводит к негативным последствиям в стране.

Выполнение общих принципов правотворчества имеет огромное теоретическое и практическое значение, поскольку способствует установлению надлежащего правового порядка в налоговой сфере.

Кроме того, Налоговый кодекс называет 5 принципов налогообложения: 1) обязательности уплаты налогов; 2) определенности налогообложения; 3) справедливости налогообложения; 4) единства налоговой системы; 5) гласности налогового законодательства (ст. 4 НК) [16].

Однако как полагал Худяков А.И., что этим перечень принципов не исчерпывается - целый ряд принципов можно вывести аналитическим путем, руководствуясь Конституцией Республики Казахстан, а также непосредственно Налоговым кодексом. При этом отметим, что налоговая наука обычно выделяет 3 группы принципов налогообложения: 1) экономические; 2) правовые; 3) организационные [3, с.106-135]. На вопросах практической реализации этих принципов в Казахстане мы остановимся подробно в 3 разделе.

### **1.3 Виды налогового правотворчества и его акты как формы налогового права**

В данном параграфе, рассмотрим лишь теоретические аспекты видов и результатов налогового правотворчества. Практические аспекты и соотношение видов налогового правотворчества в Казахстане будут изложены в 3 разделе работы.

В юридической литературе отмечается, что с учетом субъектного состава органов можно выделить три разновидности правотворческой деятельности: правотворчество государственных органов; санкционированное правотворчество; народное правотворчество (референдум).

Правотворчество государственных органов представляет собой такую разветвленную деятельность всех органов государственной власти и управления, в результате которой формируется система законодательства. Юридическая сила нормативного акта, принятого тем или иным органом, соизмеряется его компетенцией в иерархической структуре механизма государства. Результатом правотворчества государственных органов могут

быть законы и различного рода подзаконные акты (указы Президента, постановления Правительства, инструкции министерств и ведомств, постановления и распоряжения органов власти на местах).

Санкционированное правотворчество – это разрешенная государством правотворческая деятельность должностных лиц (руководителей предприятий, учреждений, министерств, ведомств и т. д.) и некоторых негосударственных организаций и учреждений, результатом которой являются исключительно подзаконные нормативные акты или правовые предписания, изданные по вопросам, входящим в их компетенцию.

Референдум проводится по наиболее важным вопросам государственной и общественной жизни. С его помощью народ осуществляет свою власть непосредственно.

Итоги референдума окончательны, не подлежат никакому утверждению. Таким образом, правотворчество представляет собой особую форму государственной деятельности по созданию, изменению и отмене правовых норм, основанную на познании объективных социальных потребностей и интересов общества.

В соответствии с пп. 5) ст. 3 Конституционного закона Республики Казахстан от 2 ноября 1995 года № 2592 «О республиканском референдуме» не могут быть предметом референдума как всенародного голосования по наиболее важным вопросам государственной жизни РК вопросы бюджетной и налоговой политики [15, с.76]

Отсюда следует отметить особенность налогового правотворчества, как сферы в которой нет непосредственного народного участия.

Критериями выделения видов правотворчества служат: 1) субъекты правотворчества, т.е. орган или лицо, которые вправе принять тот или иной акт. Их правомочность обусловлена нормативными актами; 2) процедуры принятия правотворческих актов (законодательный процесс, индивидуальное или коллективное решение); 3) формы нормативных правовых актов (законы, подзаконные акты). Выделяют следующие виды правотворчества:

- законотворчество;
- правотворчество органов исполнительной власти;
- правотворчество органов местного самоуправления;
- непосредственное правотворчество граждан;
- договорное правотворчество;
- локальное правотворчество.

Говоря простым языком, законотворчество — это процесс создания законов.

Подзаконное правотворчество осуществляется Президентом, Правительством, органами исполнительной власти

Основы правотворчества органов местного самоуправления регулируются законами о местном самоуправлении.

Непосредственное правотворчество граждан осуществляется посредством референдума. Как было отмечено выше, к процессам налогового



правотворчества он не применим.

Другим видом правотворчества является договорное правотворчество, представляющее собой деятельность государственных органов по заключению публично-правовых договоров. Примером нормативного договора является международный договор в сфере избежания двойного налогообложения.

Еще одним видом правотворчества выступает так называемое локальное правотворчество. Локальное правотворчество — это создание актов различных коллективов, организаций, регулирующих их деятельность, внутреннюю организацию, права и обязанности членов этих сообществ. Примерами могут быть положение о премировании, правила внутреннего трудового распорядка и т.п. акты [27].

Традиционно в юридической науке принято выделять следующих субъектов правотворчества: 1) народ (при референдуме), 2) компетентные государственные органы, 3) негосударственные органы по уполномочию государства (санкционированное правотворчество) [28].

Применительно к налоговому правотворчеству, можно рассматривать только такой субъект как – компетентные государственные органы.

Так, например, в Законе о НПА дается понятие уполномоченного органа как государственных органов и должностных лиц Республики Казахстан, которые вправе принимать нормативные правовые акты в соответствии с их компетенцией (ст.1 Закона «О нормативных правовых актах») [26].

Рассматривая данное явление, отдельные исследователи, в частности, Д.А. Ковачев, акцентируют внимание на определении понятия «право на правотворчество», понимая под ним предусмотренное законодательством право издавать (принимать, изменять и отменять) какой-либо вид нормативного акта, непосредственно реализуемое государственным органом, который обладает этим правом [29].

Так, например, известный ученый Кондратович Н.М. в своей диссертации «Субъекты законотворческого процесса» проводит различие между субъектами законотворчества и субъектами, обладающими каким-либо правом участвовать в законотворческой деятельности. К первой группе она относит непосредственно законодательные органы - Парламент, народ (принятие закона через референдум). Ко второй группе - государственные органы, наделенные правом, с разной степенью полномочий, участия в законотворческом процессе: президиумы высших представительных органов, Правительство, председателей высших представительных органов, депутатов, постоянные комиссии и т.д. [30].

Итак, если рассматривать Парламент, как высший представительный орган, осуществляющий законодательные функции (ст.49 п.1 Конституции РК), то его особенность как законодательной ветви власти заключается в том, что только ему принадлежит право принятия нормативных правовых актов высшей юридической силы - законов, за исключением случаев, оговоренных в Конституции. Так, согласно Конституционному закону РК «О Парламенте РК и статусе его депутатов» от 16 декабря 1995 г., Парламент принимает имеющие

общеобязательную силу на всей территории Республики законодательные акты в форме законов РК, в том числе конституционных, индивидуальных постановлений Парламента (ст.13 п.1) [31]. Приоритет законов в системе правовых актов дает Парламенту определенные преимущества перед другими властными структурами. Более того, в ходе реализации законодательной функции имеет место руководящее воздействие на исполнительную власть, выражающееся, в частности, в том, что исполнение законов, разработка подзаконных актов во исполнение законов возложена на Правительство РК. Особое значение имеют также полномочия Парламента по утверждению республиканского бюджета, вопросы, связанные с утверждением Программ Правительства и др.

Президент - в предусмотренных Конституцией случаях принимает законы (делегированное законодательство), указы, имеющие силу закона. Президент РК выступает субъектом законотворчества лишь в строго определенных Конституцией случаях. При «обычном» законотворческом процессе он входит в число субъектов второй группы.

Исходя из конституционных положений, а также руководствуясь Конституционным законом «О Президенте РК» от 26 декабря 1995 г., можно выделить следующие полномочия Президента, касающиеся его участия в законотворческом процессе: 1) полномочия, связанные с прямым или косвенным участием Президента в законотворческом процессе; 2) полномочия Президента, связанные с делегированием Парламентом законодательных функций [32].

Прямое участие Президента реализуется в следующих полномочиях:

Президент является одним из субъектов, участвующих на начальной стадии законотворческого процесса - стадии выявления потребности в принятии закона. Так, Президент в своем ежегодном Послании к народу Казахстана о положении в стране определяет основные направления внутренней и внешней политики, которые являются своеобразным руководством к действию всех государственных органов.

В данных Посланиях как правило содержатся основные направления налоговой политики и предложения Президента по принятию законов в сфере налогового права.

Если рассмотреть Послание Президента Республики Казахстан народу Казахстана «Стратегия Казахстан-2050» от 14.12.12, то в рамках курса налоговой политики в нем отражено следующее:

«Необходимо ввести благоприятный налоговый режим для объектов налогообложения, занятых в области производства и новых технологий. Сейчас эта работа началась. Ставлю задачу ее усовершенствовать: провести ревизию всех действующих налоговых льгот и сделать их максимально эффективными.

Мы должны продолжить политику либерализации налогового и систематизации таможенного администрирования. Необходимо упростить и минимизировать налоговую отчетность.

Мы должны стимулировать участников рынка к конкуренции, а не к

поиску способов ухода от налогов.

Прагматичное уменьшение налогового надзора должно минимизировать диалог хозяйствующих субъектов с налоговой службой. В ближайшие пять лет всем необходимо перейти на режим электронной отчетности онлайн.

С 2020 года мы должны внедрить практику налогового кредитования. Главная задача - стимулирование инвестиционной активности предпринимателей.

Новая налоговая политика должна иметь социальную направленность. Для этого необходимо, начиная с 2015 года, разработать комплекс стимулирующих мер, в том числе предусматривающих практику освобождения от налогов компаний и граждан, вкладывающих средства в образование и медицинское страхование себя, своей семьи, сотрудников.

Таким образом, будущая налоговая политика на бизнес-уровне должна стимулировать внутренний рост и отечественный экспорт на внешние рынки, а на уровне граждан стимулировать их накопления, сбережения и вложения» [33].

Как следствие развития данной Стратегии, можно ожидать соответствующих изменений в Налоговый Кодекс РК в части оптимизации налоговых льгот, сокращения видов налоговой отчетности, внедрения налогового кредитования и т.д., часть из которых уже сформирована в виде законопроектов по внесению изменений в Налоговый Кодекс РК.

Кроме указанной выше Стратегии, хотелось бы отметить следующие программные документы, в которых содержатся положения по развитию налоговой политики и конкретные меры по оптимизации налогообложения той или иной отрасли:

Государственная программа по форсированному индустриально-инновационному развитию Республики Казахстан на 2010 – 2014 годы, утвержденная Указом Президента РК от 19.03.2010г. (содержит предложения по внесению изменений в Налоговый Кодекс в части отнесения на вычеты по корпоративному подоходному налогу в размере 150 % затрат на НИОКР а также ряд других изменений в НК РК в части налогообложения той или иной промышленной отрасли) [34];

Программа по развитию агропромышленного комплекса Республики Казахстан на 2013-2020 годы (Агробизнес-2020) (содержит предложения по внесению изменений в Налоговый кодекс, предусматривающие добровольную постановку КФХ – производителей плодоовощной продукции на регистрационный учет по налогу на добавленную стоимость и одновременное уменьшение на 100% суммы исчисленного НДС) [35].

Как видно все указанные государственные программы утверждаются указом Президента РК, которые в иерархии нормативных правовых актов РК стоят ниже уровня законов. То есть по сути, данные акты нельзя отнести к нормативным правовым актам вводящим, изменяющим или отменяющим налоги. Однако, такие акты практически имеют очень серьезный вес в налоговой законодательской практике, поскольку всегда влекут за собой

принятие налоговых законодательных актов, в реализацию своих положений.

Роль Правительства как субъект законотворческого процесса проявляется в его компетенциях как: 1) основного субъекта законодательной инициативы; 2) непосредственного исполнителя законов.

В свое время Томас Гоббс в «Левиафане» заметил, что существует только один способ создать сильное государство, - это единство власти [36]. Данное утверждение находит свое подтверждение и в Конституции РК, закрепляющей единство государственной власти, с учетом ее деления на законодательную, исполнительную и судебную. Представляется, что это единство подразумевает единую политику и в области законотворчества, выражается в партнерстве в процессе разделения и осуществления законодательной власти. Данное партнерство заключается в том, чтобы через совместное правотворчество и правоприменение добиваться эффективного осуществления власти на всех уровнях. Общемировой тенденцией является усиление влияния Правительства в законодательной сфере. Данная тенденция характерна и для Республики Казахстан и имеет своим основанием определение полномочий Правительства в сфере законотворчества. Так, например, Р.К. Наурызбаева в диссертационном исследовании «Правотворческая деятельность Правительства» выделяет четыре вида правотворческой деятельности Правительства. Реализация принадлежащего Правительству права законодательной инициативы; издание от собственного имени подзаконных нормативных актов - постановлений и распоряжений; осуществление контрольной функции за нормотворчеством министерств и ведомств, местных органов исполнительной власти; разработка и заключение международных договоров с иностранными государствами и международными организациями [37].

Законопроектная деятельность - вытекает из компетенции Правительства как субъекта законодательной инициативы. Подготовку законопроекта Правительство осуществляет также по поручению Президента.

Здесь следует особо выделить разработку законопроектов о республиканском бюджете и о ратификации и денонсации международных договоров как исключительную прерогативу Правительства; участие в законодательном процессе: внесение законопроекта в Парламент; внесение законопроектов по поручению Президента, внесение срочных и приоритетных законопроектов; дача положительного заключения на законопроекты депутатов; отстаивание своих интересов через учреждение института Представителей Правительства в Парламенте; ответы на запросы депутатов Парламента, касающиеся законодательной деятельности Правительства, правительственные часы; участие на стадии обсуждения законопроектов; возможность постановки вопроса о доверии Правительству в связи с неприятием внесенного закона - данным правом Правительство может воспользоваться лишь два раза в год; юридическая ответственность Премьер-министра за законность принимаемых актов Парламента - институт контрассигнатуры; право Премьер-министра на обращение в Конституционный совет о конституционности закона до его подписания Президентом и др.

Деятельность по исполнению законов, их реализации. Особо здесь следует выделить подзаконное нормотворчество, когда: а) происходит конкретизация норм законов в подзаконном акте, б) происходит регулирование подзаконными актами тех общественных отношений, которые не относятся к сфере законодательного органа (делегированное законодательство) [31, с.24-60].

В качестве примеров подзаконного налогового правотворчества Правительства можно привести такие акты как:

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 октября 2011 года № 1238 Об утверждении форм документов, предусмотренных Кодексом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)»

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1314 «О создании Консультационного совета по вопросам налогообложения»

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 14 октября 2011 года № 1174 Об утверждении формы налоговой учетной политики для налогоплательщиков, применяющих специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 8 ноября 2011 года № 1310 Об утверждении форм налоговой отчетности и правил их составления

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1333 Об установлении норм расходов на проживание и выплату суммы денег обучаемому лицу

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 30 декабря 2009 года № 2275 Об утверждении перечня юридических лиц, основным видом деятельности которых является осуществление заемных операций или выкуп прав требования и сто процентов голосующих акций (долей участия) которых принадлежат национальному управляющему холдингу, имеющих право на вычет суммы расходов по созданию провизии (резервов) против сомнительных и безнадежных активов, условных обязательств, за исключением активов и условных обязательств, предоставленных в пользу взаимосвязанных лиц либо третьим лицам по обязательствам взаимосвязанных лиц (кроме активов и условных обязательств кредитных товариществ), правил его формирования и правил отнесения активов и условных обязательств к категории сомнительных и безнадежных

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 13 мая 2009 года № 703 Об утверждении перечня товаров собственного производства (работ, услуг) по видам деятельности, соответствующим целям создания специальных экономических зон (с изменениями и дополнениями от 25.12.2009 г.)

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1323 Об утверждении ставок налога на добычу полезных ископаемых по редким и редкоземельным металлам

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 30 марта 2009 года № 428 Об утверждении ставок сбора за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, производимую в ускоренном порядке и множество других актов.

Всего по нашим подсчетам в реализацию Налогового Кодекса РК Правительством РК было принято более 25 постановлений.

Однако, как уже было сказано, в соответствии с законодательным определением понятия налоговой политики, она раскрывается главным образом через совокупность мер (установление новых и отмена действующих налогов и их элементов), проведение и реализация которых возможны в корреспонденции со ст. 35, п. 3 ст. 26, ст. 39, пп. 1) ст. 54, пп. 4) п. 3 ст. 61 Конституции РК только путем принятия законов [15, с. 79].

Нельзя не упомянуть и о компетенции налогового комитета как субъекта налогового правотворчества, пределы нормотворческих возможностей которого строго регламентированы, и тем не менее вызывают множество проблем на практике.

В качестве примеров подзаконного налогового правотворчества Налогового комитета (МФ) РК можно привести такие акты как:

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 633 «Об утверждении форм документов» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.06.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 11 февраля 2011 года № 80 «Об утверждении Правил, форм и сроков представления Министерством транспорта и коммуникаций Республики Казахстан и его подразделениями в органы налоговой службы сведений о налогоплательщиках, имеющих объекты налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, а также об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением»;

- Правила составления и представления налоговой отчетности крупными налогоплательщиками, подлежащими мониторингу, за исключением страховых, перестраховочных организаций, юридических лиц осуществляющих банковскую деятельность, отдельные виды банковских операций на основании лицензии, деятельность по привлечению пенсионных взносов и пенсионным выплатам, а также деятельность по инвестиционному управлению пенсионными активами (Формы 1.1 - 1.7) (утверждены приказом Министра финансов Республики Казахстан от 20 декабря 2010 года № 644);

- Совместный приказ Министра финансов Республики Казахстан от 2 февраля 2010 года № 34 и Министра экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан от 4 февраля 2010 года № 26 «Об утверждении Критериев оценки степени рисков»;

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 29 июля 2010 года № 385 «Об утверждении Инструкции по применению Системы управления рисками в целях возврата превышения налога на добавленную стоимость»;

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008

года № 637 «О некоторых вопросах налогового администрирования» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.08.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 635 «Об утверждении государственного реестра контрольно-кассовых машин» (с дополнениями по состоянию на 15.08.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 634 «Об утверждении форм налоговых заявлений» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 17.09.2010 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 636 «Об утверждении технических требований и формы соответствия техническим требованиям контрольно-кассовых машин»;

- Приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 4 июня 2009 года № 198 «Об утверждении Методических рекомендаций по рассмотрению жалоб налогоплательщиков (налоговых агентов) на результаты налоговых проверок» (с изменениями и дополнениями от 12.05.2010 г.).

Как видно перечень актов уполномоченного органа сравнительно не большой, и в основном касается отношений по налоговому администрированию, которыми должны руководствоваться сами налоговые органы.

Полагаем уместным в данном контексте описать некоторые проблемы вызываемые возможностью признания нормативными различного рода информационных писем и письменных разъяснений уполномоченного органа.

По мнению самого Налогового Комитета РК, его письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, не подлежат подготовке, регистрации и обязательной публикации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения МФ, НК предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, публикуются в неофициальном порядке. Такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письма имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют участникам налоговых правоотношений руководствоваться нормами налогового законодательства в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной МФ или НК РК. Однако, на практике проблема возникает в связи с тем, что нижестоящие налоговые органы воспринимают разъяснительные письма вышестоящих налоговых органов как обязательные инструкции по вопросам применения законодательства РК о налогах и сборах. В результате чего зачастую происходят споры между налогоплательщиками имеющими свое видение по

интерпретации той или иной нормы налогового закона и налоговыми органами имеющими свой взгляд «спущенный сверху». Более подробно на этой проблематике мы остановимся в третьем разделе данной работы, с описанием предложений по устранению проблем связанных с разъяснительной практикой налоговых органов.

Еще одним органом в государственном устройстве, который может вполне служить полноценным субъектом правотворчества является Конституционный Совет. Участие Конституционного Совета в правотворческом процессе весьма обширно.

Правовой статус Конституционного совета, закрепленный в шестом разделе Конституции и в Указе Президента, имеющем силу конституционного закона «О Конституционном совете РК» [38], предопределил и его участие в законотворческом процессе. Отметим, что участие Конституционного совета не ограничивается его полномочием давать оценку конституционности законопроектов на стадии предварительного конституционного контроля, т.к. во-первых, в этом случае мы могли бы говорить о Конституционном совете лишь как участнике законодательного процесса, во-вторых, возникновение данной стадии возможно только по инициативе ограниченного круга субъектов обращения, закрепленных в Конституции.

Статус Конституционного совета позволяет говорить о нем как о полноценном участнике законотворческого процесса. Под статусом Конституционного совета понимаются «функции, срок полномочий и порядок образования, компетенция (права и обязанности в конкретных сферах общественных отношений), основания и формы ответственности, а также порядок прекращения полномочий Конституционного совета» [39]. Конституционный совет является государственным органом конституционного контроля, обеспечивающим верховенство Конституции на всей территории республики. Следует отметить, что анализу деятельности Конституционного совета, его правовому статусу было посвящено отдельное диссертационное исследование А. А. Караева «Эффективность конституционного контроля в Республике Казахстан» [40]. В контексте данного параграфа хотелось бы акцентировать внимание на деятельности Конституционного совета как государственного органа, являющегося участником законотворческого процесса.

Конституционный совет РК осуществляет правотворческую деятельность в следующих случаях:

- при толковании конституционных норм;
- при осуществлении предварительного и последующего контроля за конституционностью правовых актов;
- при восполнении пробелов в законодательстве [31, с.24-60].

Более подробно данные виды участия органа конституционного контроля в законотворчестве в сфере налогового права будут отражены в 3 разделе.

Конституционный Совет Республики Казахстан является единственным государственным органом, дающим официальное толкование норм



Конституции (пп.4 п.1 ст.72 Конституции РК). В условиях, когда резко возросла роль конституционных норм в правовом регулировании вообще, и в частности, на правоприменительной стадии, официальное толкование Конституции имеет большое значение.

Конституционный Совет может оценивать конституционность нормативно-правовых актов, если к нему обращаются следующие субъекты: Президент Республики Казахстан, Председатели палат Парламента, не менее одной пятой части от общего числа депутатов Парламента, Премьер-министр, а также суды в случаях, установленных ст.78 Конституции.

Затребовать такое толкование может ограниченный круг лиц, указанный выше; давать же толкование Конституции по собственной инициативе Конституционный совет не вправе, т.е. собственное толкование он применяет при вынесении решений по конкретным вопросам.

Предоставленные Конституционному Совету РК нормой ст. 72 Конституции РК конституционные полномочия позволяют ему активно влиять на формирование и развитие налогового права. Конституционный Совет РК может решать вопросы конституционности налоговых законов до их подписания Президентом РК, международных налоговых договоров до их ратификации, действующих налоговых законов и иных нормативных правовых актов в ходе их применения судами.

Соответственно, принимаемые Конституционным Советом РК по вопросам его компетенции нормативные постановления отнесены нормой п. 1 ст. 4 Конституции РК к формам действующего права Республики Казахстан и как акты нормотворчества по вопросам налогообложения составляют самостоятельную форму (источник) налогового права [15, с. 109].

Переходя к вопросу результатов налогового правотворчества, необходимо сразу отметить, что анализ юридической литературы показал, что по содержанию издаваемые органами правотворчества нормативные правовые акты подразделяются, прежде всего, на законы и подзаконные акты. Это две основные группы нормативных правовых актов, которые составляют основной массив всей базы юридических источников того или иного государства.

Известно, что фундаментальной основой выражения налогового права является Конституция РК. Тогда налоговое законодательство можно считать самой системообразующей формой выражения и существования налогового права.

Как определяет Порохов Е.В., «налоговое законодательство РК можно определить как совокупность нормативных правовых актов, т.е. письменных официальных документов установленной формы, принятых уполномоченными органами или должностными лицами государства, устанавливающих правовые нормы по вопросам налогообложения, изменяющих, прекращающих или приостанавливающих их действие»

Таким образом, налоговое законодательство служит основной формой выражения норм налогового права – общеобязательных правил поведения, сформулированных в нормативных правовых актах, рассчитанных на

многократное применение и распространяющихся на всех лиц в рамках нормативно регламентированной ситуации по вопросам налогообложения» [15, с.117].

Основным и распространенным видом налогового закона является кодекс. В Казахстане впервые кодификация налогового законодательства была проведена в 2001 году.

Налоговый кодекс – это пример акта, нормы которого являются нормами прямого действия и применяются к правоотношениям непосредственно, и не требующих издания дополнительных подзаконных актов. Вместе с тем, в состав налогового законодательства РК включаются также нормативные правовые акты, принятие которых предусмотрено кодексом. При этом, необходимость принятия таких дополнительных актов, а также полномочия государственных органов по их принятию, должны быть прямо предусмотрены в Налоговом кодексе. Следовательно, нормативные правовые акты принятие которых не предусмотрено кодексом, и нормативные правовые акты принятые органами, не уполномоченными кодексом на их издание, не могут рассматриваться как источник налогового права.

Органами уполномоченными на издание подзаконных налогово-правовых актов, в Налоговом кодексе указываются Правительство РК, уполномоченный орган и местные органы.

Актами Правительства РК в сфере налогообложения являются постановления, издаваемые в порядке делегированного правотворчества.

Нормативно правовые акты уполномоченного органа (Налоговый комитет) издаются в форме приказов, если это предусмотрено Налоговым кодексом.

Полномочия местных органов власти, согласно Налогового кодекса сводятся к решениям, устанавливающим ставки отдельных видов налогов и платежей в бюджет.

Также считаем необходимым рассмотреть результаты налогового правотворчества через процесс установления и введения в действие новых налогов, и через изменение и отмену действующих налогов.

Согласно Порохову Е.В., «под законным установлением налогов понимается их принятие (утверждение) в форме соответствующих (налоговых) законов с определением в этих законах всех оснований возникновения и существенных условий исполнения налоговых обязательств.

Т.е. как пишет ученый, для признания налогов законно установленными недостаточно только назвать налоги в законе или перечислить их в нем, но также необходимо определение в законе основания возникновения обязательства по его уплате и всех существенных условий исполнения этого обязательства» [15, с.124-125].

Что касается введения налогов, то эти отношения также являются предметом регулирования Налогового кодекса.

Если определенный налог не введен в действие, то он не может взиматься, даже при том, что установлен в законе. Порядок введения налогов определяется в п.2 ст.3 Налогового кодекса РК, а также в Законе РК «О нормативных

правовых актах». Поскольку установление налогов возможно только в законной форме, то и введение возможно в этой же форме. Т.е. введение налогов иными, чем закон актами не допускается.

Таким образом, снова цитируя Порохова Е.В, можно сформулировать, что под введением в действие налогов понимается придание им законодателем такого правового свойства, которое позволяет сторонам налоговых правоотношений реализовывать в конкретных отношениях свои субъективные права и обязанности: государству и уполномоченному органу – свои права и полномочия на взимание налогов, а налогоплательщику – свои обязанности на уплату налогов [15, с.125].

Согласно п.4 ст.4 Конституции: «все законы... публикуются. Официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения».

Следовательно, налоговые законы могут быть применены (введены в действие) только после их обнародования в виде опубликования.

Практические аспекты, связанные с выполнением субъектами налогового правотворчества своих функций, а также результатами их правотворчества будут рассмотрены подробнее в 3 разделе данной работы.

## **2 ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА В НЕКОТОРЫХ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

### **2.1 Налоговое правотворчество в англо-саксонской правовой системе**

В отличие от государств романо-германской правовой семьи, где основным источником права является закон, в государствах англо-саксонской правовой системы основным источником права служит судебный прецедент, т.е. нормы, сформулированные судьями в их решениях. Англо-саксонское «общее право» включает прежде всего группу английского права с характерным для Англии прагматически-рационалистическим образом мышления. В эту систему входят наряду с США и Англией Северная Ирландия, Канада, Австралия, Новая Зеландия, а также 36 государств – членов Британского содружества.

Семья «общего права» как и римское, развивалось по принципу «право там, где есть защита», поэтому, несмотря на все попытки кодификации, дополнения и усовершенствования положениями «права справедливости», в основе своей является прецедентным правом, созданным судами. Это не исключает возрастания роли статутного (законодательного) права [41].

Таким образом, английское право имеет как бы тройную структуру: общее право - основной источник, право справедливости, дополняющее и корректирующее этот основной источник, и статутное право - писаное право парламентского происхождения. Разумеется, это несколько упрощенное, схематичное представление.

В ходе деятельности королевских судов постепенно сложилась сумма решений, которыми и руководствовались в последующем эти суды. Сложилось правило прецедента. Однажды сформулированное судебное решение в последующем становилось обязательным и для всех других судей. «Английское общее право образует классическую систему прецедентного права, или права, создаваемого судьями [42].

Поскольку основная трудность заключалась в том, чтобы получить возможность обратиться в королевский суд, сложилась формула «судебная защита предшествует праву», которая и до сих пор определяет характерные черты английского правопонимания.

Английское право продолжает оставаться в основном судебным правом, разрабатываемым судьями в процессе рассмотрения конкретных случаев. Судья в отличие от законодателя не создает решений общего характера в предвидении серии случаев, которые могут произойти в будущем. Он занимается тем, что требует правосудия именно в этом случае: его роль - судебный спор. С учетом правила прецедента такой подход делает нормы общего права более гибкими и менее абстрактными, чем нормы права романо-германских систем, но одновременно право становится более казуистическим и менее определенным. В Англии благодаря общему праву и правилу прецедента различие права и закона носит несколько иной и одновременно более ярко выраженный характер, чем различие права и закона на континенте [43].

Структура права в англосаксонской правовой семье (деление на отрасли и институты права), сама концепция права, система источников права, юридический язык совершенно иные, чем в правовых системах романо-германской правовой семьи. В английском праве отсутствует деление права на публичное и частное.

Отрасли английского права выражены не столь четко, как в континентальных правовых системах, и проблемам их классификации уделялось гораздо меньше внимания. Отсутствие резко выраженного деления права на отрасли обусловлено преимущественно двумя факторами. Во-первых, все суды имеют общую юрисдикцию, т. е. могут разбирать разные категории дел: публично - и частноправовые, гражданские, торговые, уголовные и др.

Разделенная юрисдикция ведет к разграничению отраслей права, а унифицированная юрисдикция действует, очевидно, в обратном направлении. Во-вторых, поскольку в Англии нет отраслевых кодексов европейского типа, английскому юристу право представляется однородным. Английская юридическая доктрина не знает дискуссии о структурных делениях права [44].

Теперь переходя, каким образом, проходит принятие законов в этих странах, можно отметить следующее.

За многовековую деятельность, законодательного органа - парламента - общее число принятых им актов составляет, около 50 увесистых томов более 3 тыс. актов.

Закон формировался под воздействием требований судебной практики, которая диктовала определенную структуру, характер изложения норм. Отсюда казуистический стиль законодательной техники. Рост числа законов обострил проблему систематизации. Она решается путем консолидации — соединения законодательных положений по одному вопросу в единый акт. В Великобритании в отличие от романо-германских правовых систем исполнительные органы были изначально лишены полномочий, принимать акты «во исполнение закона». Для того чтобы издать подобный акт, исполнительный орган должен был быть наделен соответствующим полномочием, которое делегирует ему парламент. Поэтому нормотворчество исполнительных органов именуется, делегированным [45].

Пожалуй, ни в одной стране проблема соотношения закона и судебной практики не приобрела такого специфического характера, как в Англии.

На первый взгляд эта проблема соотношения решается просто: действуют правила, согласно которым закон может отменить прецедент, а при коллизии закона и прецедента приоритет отдается первому. Однако действительность намного сложнее, ибо огромная роль судебного толкования закона, правила, согласно которому правоприменительный орган связан не только самим текстом закона, но и тем его толкованием, которое дано ему в предшествующих судебных решениях, именуемых прецедентами толкования. «Законодательство как источник права находится в менее выгодном положении в том смысле, что акт парламента требует судебных толкований, которые сами становятся судебными прецедентами. Поэтому было бы упрощением относиться к парла-

ментскому законодательству как к источнику права, стоящему выше прецедента»[46].

Таким образом, английский суд наделен широкими возможностями усмотрения в отношении статутного права. Эти возможности еще более возрастают, если от законодательной части статутного права обратиться к его подзаконной части. Что касается делегированного законодательства, то, как уже отмечалось, суд официально имеет право отмены, признав акт *ultravires*. В отношении остальных исполнительных актов суд может отменять их и, не обращаясь к доктрине *ultravires* по самым разным основаниям.

Мы оговорили, что будь это англо-саксонская или континентальная правовая система во всех этих системах присутствует конституционное закрепление норм в области налогообложения и специальных законов о налогах.

Налоговая составляющая в той или иной степени присутствует в конституционных положениях практически всех стран, однако доля ее в разных государствах неодинакова. В конституциях одних государств указаны лишь положения самого общего характера, имеющие отношение к налогообложению, в конституциях других, преимущественно федеративных, государств наряду с этим значительное внимание уделяется разграничению полномочий центральных властей и администраций территориальных образований в части установления и взимания налогов и сборов. Имеются и такие конституции, в которых определяются составы налогов и сборов и даже формулируются отдельные элементы их юридических конструкций.

В конституциях многих стран содержатся положения, в которых налоги и сборы определяются в качестве основных источников доходов бюджета. Тем самым обозначается основная функция налогов - фискальная.

Современная действительность такова, что обязанность по уплате налогов возведена в ряд конституционных практически во всех государствах.

Как уже отмечалось, в конституциях отдельных стран формулируются даже отдельные элементы налогообложения.

В отдельных конституциях обнаруживаются нормы, определяющие основы льготирования налогоплательщиков. В конституциях зарубежных стран, кроме того, закреплён ряд основополагающих принципов налогообложения.

Источниками (формами) налогового права зарубежных стран являются нормативные правовые акты, принимаемые соответствующими органами представительной и исполнительной власти, в которых содержатся общеобязательные нормы, определяющие поведение участников отношений в сфере налогообложения.

Налоги и сборы в большинстве стран в силу конституционных положений устанавливаются законом. Это обстоятельство позволяет отнести законы, принимаемые высшими органами представительной власти, к разряду основных источников налогового права. Наряду с законами, устанавливающими и вводящими в действие налоги и сборы, существуют и

другие акты налогового законодательства, которые, исходя из направленности их правового регулирования, условно можно подразделить на пять групп.

К первой группе относятся законы, определяющие состав налогов и сборов, принципы и основные условия налогообложения. Эти акты создают правовую основу для регулирования общественных отношений, складывающихся в налоговой сфере.

Вторую группу составляют законодательные акты, непосредственно определяющие порядок исчисления и уплаты того или иного налога.

Третья группа включает акты законодательства, определяющие организацию системы налогового администрирования, компетенцию и полномочия налоговых органов.

К четвертой группе можно отнести все иные законодательные акты, регулирующие налоговые отношения.

Наконец, можно выделить и пятую группу, состоящую из законодательных актов, предмет правового регулирования которых налоговые отношения не являются, но которые содержат отдельные нормы, относящиеся к налоговому праву. Таковыми в большинстве своем являются законы о финансах или бюджете, хотя отдельные элементы налогового регулирования могут присутствовать и в других актах.

В свою очередь, среди законов выделяются кодифицированные акты налогового законодательства. Кодификация в данном случае является достаточно сложным и продолжительным процессом, который пройден лишь отдельными странами. Например, в США в 1913 г. принят Закон о доходах, которым был установлен и введен федеральный подоходный налог. Лишь в 1939 г. в стране осуществлена кодификация налогового законодательства. В 1954 г. принят новый Кодекс внутренних доходов (КВД), который в последствии существенно изменен Законом о налоговой реформе 1986 г.. В настоящее время КВД под Титулом 26 входит составной частью в Свод законов США, его архитектуру образуют 9 подстилало, 92 главы, 32 подглавы, а также большое число частей, подчастей и статей. Последующие изменения в КВД, которые вносились неоднократно в 1986, 1989, 1990, 1993 гг. законами о бюджетах, преимущественно касались ставок налогов [47].

В отдельных странах кодификация налогового законодательства не является всеохватывающей и распространяется лишь на отдельные налоги. Например, в Канаде кодифицировано законодательство о подоходном налоге, порядок его уплаты определяет кодифицированный акт

Впрочем, в некоторых странах ведомственное нормотворчество является обычным явлением. Например, в США Федеральное казначейство издает нормативные и методические инструкции по вопросам налогообложения. Первые принимаются в силу предписаний налоговых законов, а вторые - с целью разъяснения их положений. Кроме того, издаются так называемые временные инструкции и предлагаемые инструкции, излагающие позицию казначейства по тем или иным вопросам применения налогового законодательства [47,с. 17-29].

Важнейшим источником налогового права Австралии являются подзаконные акты, принимаемые Налоговой администрацией. Возглавляющий ее комиссар вправе издавать подзаконные акты, касающиеся порядка применения налогового закона и носящие индивидуальный характер, т. е. имеющие отношение к конкретному налогоплательщику. Кроме того, издаются определения, касающиеся отдельных аспектов налогообложения.

В Великобритании управлением внутренних доходов и управлением пошлин и акцизов, которые входят в систему казначейства, также издаются документы методического содержания по налогообложению.

В Финляндии Главное налоговое управление наделено правом издавать инструкции, разъясняющие порядок применения актов налогового законодательства. В качестве примера подобного ведомственного нормотворчества можно назвать Инструкцию от 22 марта 2000 г. № 569/38/2000 «Об обеспечении конфиденциальности при процедуре налогообложения в соответствии с Законом «О процедуре налогообложения» [48].

В соответствии с разделом 8 Конституции Соединенных Штатов Америки Конгресс имеет право устанавливать и взимать налоги, пошлины, подати и акцизы для того, чтобы уплачивать долги и обеспечивать совместную оборону и общее благосостояние [49].

Имеется в зарубежных странах законодательные акты, непосредственно определяющие порядок исчисления и уплаты того или иного налога. К их числу можно отнести Законодательный акт Великобритании 1970 г. в отношении подоходного налога с населения и корпораций, Закон Канады 2000 г. «О Налоговом суде». В состав исключительно законодательных полномочий Парламента Канады входит «взимание денежных средств каким-либо способом или какой-либо системы налогообложения» (пункт 3 статьи 91 раздела VI «Акта о Союзе Канады, Новой Шотландии и Нью-Брансуика, об их управлении и связанных с этим предметах» от 27 марта 1867 года (Конституционный акт Канады 1867 года) [48, с.74-78].

Право парламента на установление налога рассматривается в некоторых странах (например, в Великобритании, о Парламенте которого сами англичане слегка иронически, но в то же время с гордостью говорят, что «он может все, кроме превращения женщины в мужчины и наоборот») как признак, во-первых, неограниченности компетенции парламента, который может взять на себя решение законодательным путем любого вопроса, во-вторых, как его верховенство над исполнительной властью. То же самое имеет место и в Конституции Соединенных Штатов Бразилии, где дан перечень налогов, которые имеют право устанавливать соответственно Республика (федеральные налоги), Штаты и Федеральные Округа в качестве субъектов Федерации (налоги Штата, Федерального Округа) и муниципалитеты (муниципальные налоги) (статьи 153 - 156). Некоторые налоги являются совместными - в нашей бюджетной практике их называют регулирующими. Они распределяются между соответственно Республикой, Штатами и Муниципалитетами, причем для ряда из них пропорции закреплены непосредственно в Конституции.



Например, установлено, что «Республика должна передавать сорок семь процентов доходов от подоходного налога любого вида и непромышленных товаров с распределением по следующему принципу: а) 21,5 процента в Фонд участия Штатов и Федерального Округа; б) 22,5 процента в Фонд Участия Муниципалитетов» (статья 159). Следует отметить, что подобная детализация, производимая на уровне конституции, довольно редкое явление для регулирования налогообложения. Обычно эти вопросы решаются либо в специальном налоговом законе, либо даже в акте об утверждении бюджета на текущий финансовый год.

В Англии в последние годы активизировалась роль Чартерного Института Налогообложения (CIOT), являющегося ведущей профессиональной организацией в Соединенном Королевстве, занимающейся исключительно вопросами налогообложения. Ключевая цель CIOT заключается в создании усовершенствованной налоговой системы, более эффективной для всех сторон, которых касаются вопросы налогообложения: налогоплательщиков, их консультантов и налоговых органов. Процесс принятия налогового законодательства (иными словами налогового правотворчества) имеет решающее значение для достижения этой цели.

По мнению экспертов CIOT важно, чтобы политики обладали достаточным опытом и знаниями для разработки ясного налогового законодательства, которое бы не оставляло возможностей для возникновения непредвиденных последствий. Центральное место в достижении этого занимает формирование надежного процесса разработки законодательства и рассмотрения законодательных актов, вносимых правительством, в том числе возможностей для консультаций с экспертами и эффективного рассмотрения действующего законодательства. По их мнению, только обеспечение всех перечисленных выше условий позволит в итоге создать в целом нормально работающее налоговое законодательство, однако небрежное, халатное исполнение поставленных задач, особенно в условиях нехватки времени, может стать причиной серьезных упущений [50].

В настоящее время Великобритания имеет самый длинный первичный налоговый кодекс, который к тому же еще и один из самых сложных в мире. В 2009 году объем Справочника по налоговому законодательству, т.н. «Tolley's tax hand book» достиг 11 520 страниц, что на 10% больше по сравнению с предыдущим годом, и вырос по сравнению с 1997 годом более чем в два раза. Отчасти это связано с процессом внесения изменений и дополнений, однако факт остается фактом - законодательство становится все длиннее и сложнее. Упрощение является одним из трех основных элементов, которые, по мнению, CIOT, позволят улучшить налоговую систему. (Два других – это объективность и точность.) Все основные политические партии Великобритании выразили желание упростить налоговую систему, однако, не смотря на проведение отдельных реформ, система в целом продолжает усложняться. Что сейчас действительно необходимо, так это предоставление политикам больших возможностей для всестороннего рассмотрения налоговой реформы и

структуры налоговой системы, а также обеспечение тщательного изучения вопроса в процессе разработки Законопроекта об ассигнованиях, с целью своевременного выявления возможных искажающих эффектов и непредвиденных последствий конкретных предложений.

Недавним примером создания слишком сложного законодательства может служить мировой долговой потолок, который стремится ограничить сумму процентных отчислений, признаваемых в качестве расходов для целей налогообложения, доступных для многонациональных компаний. После введения (в ответ на решение Европейского суда) эффективного освобождения от налога с корпораций на полученные дивиденды, Казначейство утверждает, что стоимость освобождения от налога на дивиденды должна компенсироваться за счет корпоративного сектора. После того, как было сделано заключение, что ограничение процентной ставки через «перерасчет процентной ставки» не было целесообразным, Казначейство решило нацелиться на конкретные инструменты, такие как кредитование материнской компании, дочерней компанией. Однако Казначейство в своих предложениях пошло гораздо дальше, и они фактически переросли в широкомасштабные положения о размывании капитала. Выполнение которых, в свою очередь, оказалось неосуществимым для многих отраслей экономики и требовало внесения дальнейших изменений. В результате получилось законодательное болото, которое распространилось намного шире, чем предполагалось первоначально, с рядом предложений по выходу, подготовленных в спешном порядке, для секторов, которые изначально вообще не рассматривались в качестве объектов разрабатываемой политики.

Четкое налоговое законодательство снижает возможность уклонения от уплаты налогов, упрощает административные препоны, и тем самым, увеличивает чистый налоговый доход.

СИОТ полагает, что налоговые законы должны устанавливаться парламентом. И в Англии вызывает определенное беспокойство все более широкое использование вторичного (т.е. нормативных актов), и даже третичного законодательства, которое оказывает существенное влияние на выполнение значительной части налоговых правил. Несомненно, что всегда будет существовать потребность в некоторых подзаконных актах и инструкциях по разрешению сложных вопросов, однако отправной точкой должно быть четкое, хорошо продуманное и целенаправленное первичное налоговое законодательство. Парламентская система должна стремиться к этому и иметь структуру, которая бы поддерживала ее в этих устремлениях.

Частью такого процесса совершенствования налогового законодательства является поощрение и стимулирование у большего числа парламентариев стремления стать специалистами в вопросах налогового законодательства. Это, в свою очередь, означает, что необходимо совершенствовать процедуру налоговых дебатов в парламенте; а также усиливать влияние, которое соответствующие комитеты могут оказывать на этот процесс.

Политика правительства по налогообложению разрабатывается и осуществляется Казначейством ее Величества и Управлением ее Величества по налогам и таможенным сборам. Деятельность Казначейства направлена на решение более широких вопросов финансовой политики, тогда как Управление ее Величества по налогам и таможенным сборам нацелено на решение оперативных вопросов и осуществление финансовой политики.

Консультирование является ключевым шагом в процессе создания нового налогового законодательства. Правильное консультирование означает предоставление более широким слоям налогоплательщиков - в том числе тех, кто может представить точку зрения ныне не охваченных налогоплательщиков с низким уровнем доходов – времени на обдумывание и ответ на предложения, как с технической точки зрения, так и (особенно) из практических соображений. Считается, что консультация необходима всегда, и этот аспект включен в предложение по созданию Комиссии по налоговому праву. Количество консультаций значительно увеличилось в последние годы, хотя до сих пор имеет место слишком много случаев, когда консультации даются в недостаточном объеме, или после совершения события.

Основной целью бюджетной политики является повышение доходов. В период после тяжелой рецессии, когда ощущается острая необходимость в сокращении огромного государственного дефицита, по мнению экспертов СЮТ значение этой задачи будет неизбежно увеличиваться. Однако здесь существует определенный риск того, что в процессе разработки инструментов налогообложения, может быть упущена важность обеспечения их точного соответствия своему назначению; иначе говоря, налоговые изменения могут стать чем-то вроде ружья, которое не попадает в свою цель, или, напротив, может только навредить. Это делает вопрос создания механизма, который обеспечивает дальнейший надзор за процессом разработки налогового законодательства, все более важным.

В США процесс выработки финансовой политики предусматривает четкое декларирование политики, проводимой в отношении предлагаемых изменений налога: с какой целью они вносятся, по какой причине они вносятся, и каковы их последствия. Такое декларирование сопровождает процесс разработки законов и используется в качестве инструмента для оценки соответствующих предложений, по мере их поступления. Великобритания, в некотором роде, движется в том же направлении, однако ей не достает последовательности и организованности.

Таким образом, четкое формулирование политики, с привлечением широких консультаций, могло бы помочь компенсировать недостаток ресурсов, времени и опыта, ощущаемый в парламенте, и обеспечить внимательное и полноценное изучение вопросов налогового законодательства.

Рассмотрение вопросов налогообложения в парламенте происходит, главным образом, в течение трех основных сессий. В конце ноября или в начале декабря проводится слушание предварительного доклада о бюджете. В марте следуют четыре или пять дней обсуждения окончательного бюджета и

голосования по бюджетным резолюциям. С апреля по июль Законопроект об ассигнованиях проходит через парламент, с тем, чтобы придать ему статус свода законов до 5 августа.

Дебаты по Законопроекту об ассигнованиях являются основной возможностью для членов парламента рассмотреть налоговые изменения, особенно в комитете, где предлагаемый законопроект рассматривается в деталях. Тем не менее, весь процесс осуществляется под значительным давлением ограничений по времени, которые зачастую приводят к существенному урезанию времени, отведенного для дискуссий. Спорные моменты изымаются из документа и затем подвергаются более тщательному рассмотрению в индивидуальном порядке очень редко: согласно установленному графику, конечным сроком принятия законопроекта об ассигнованиях является август, что означает, что предусмотренные им меры уже одобряются (несмотря на то, что, в принципе, было бы вполне возможно опустить некоторые из них сейчас, и вернуться к ним уже в следующем году).

За рамками законодательного процесса, специальный комитет Казначейства имеет право осуществлять проверку политики в области налогов, а также вызывать министров, государственных служащих и приглашенных экспертов для дачи показаний. Тем не менее, их внимание, как правило, направлено на оценку более широкой экономической картины, а не на детальное изучение налоговых изменений.

Общепризнано, что для нынешнего правительства очень выгодно иметь возможность проводить свои налоговые предложения в свод законов быстро и без препон. Тем не менее, не кажется странным, что такие жизненно важные функции, как налогообложение не подпадают под процесс рассмотрения двухпалатной парламентской системой, который распространяется на другие законы (как и в большинстве других стран)? В то время как исторические корни сложившейся ситуации вполне понятны: после того как в 1999 году большинство наследственных пэров были лишены права заседать и голосовать в Палате Лордов, такое сокращение кадрового потенциала высококвалифицированных специалистов выгладит все более анахроничным. Если планы коалиционного правительства, направленные на то, чтобы основная часть членов Палаты Лордов была выборной, увенчаются успехом, это только еще сильнее усугубит ситуацию. Реформирование Палаты Лордов поднимает серьезные вопросы об отношениях между двумя палатами, которые, несомненно, следует рассмотреть «за круглым столом», и роль членов Палаты Лордов в изучении налогового законодательства должна стать частью такого рассмотрения.

Таким образом, эксперты пришли к следующим выводам относительно совершенствования процесса налогового правотворчества в Англии:

- 1) Основополагающую роль в эффективности законов о налогообложении играет обеспечение точности и прозрачности формулирования принципов, лежащих в основе налогового законодательства, при придании им формы

законодательных актов, с тем, чтобы они не теряли своей четкости и недвусмысленности.

2) Несколько составов правительства и парламента создавали свод налоговых законов, который, как оказалось в результате, не во всем отражает намерения каждой из сторон. И, как следствие, некоторые налогоплательщики имеют непредусмотренные возможности уклонения от уплаты налогов, а другие, напротив, терпят непредусмотренные убытки, и эта несправедливость разъедает отношения между налогоплательщиком и государством, а также между населением и парламентом.

3) Исправление сложившейся ситуации сталкивается с серьезными проблемами. Сюда относятся и плотный график работы парламента, и ограничительные парламентские протоколы (которые, к примеру, исключают большинство парламентариев - сидящих в Палате Лордов - из процесса разработки налогового законодательства), и относительная нехватка знаний в области налогообложения, или коммерческого опыта среди парламентариев, призванных рассматривать понятные лишь посвященным, но экономически очень важные законы.

4) Для усовершенствования методов разработки налогового законодательства Чартерный Институт Налогообложения предлагает создать Объединенный Парламентский комитет по вопросам налогообложения, с участием членов обеих палат парламента. В качестве образца можно было бы использовать Объединенный комитет Конгресса по вопросам налогообложения, занимающийся вопросами налогового законодательства в Соединенных Штатах Америки, хотя, несомненно, эта модель потребует адаптации к условиям современной парламентской системы Великобритании.

Создание Объединенного комитета стало бы важным шагом в повышении значимости и престижа занятий вопросами налогообложения в качестве перспективы парламентской карьеры.

В частности, к преимуществам Объединенного комитета по налогообложению можно было бы отнести следующее:

- Повышение качества и эффективности налогового законодательства.
- Совершенствование контроля над деятельностью правительства.
- Повышение роли рядовых депутатов парламента.
- Расширение использования опыта членов Палаты Лордов.
- Углубление знаний по налогообложению среди парламентариев в обеих палатах.

- Содействие в выработке более простого и четкого процесса подготовки и принятия налоговых законов [50].

Подводя некоторый итог, можно заключить, что системы налогового законодательства стран мира содержат большое число различных законодательных и подзаконных актов по вопросам налогообложения, в которые достаточно часто и бессистемно вносятся многочисленные изменения и дополнения. Поэтому налоговое законодательство целого ряда зарубежных

стран можно охарактеризовать, как чрезвычайно объемное, излишне сложное и нестабильное.

Теперь, можно в некоторой степени акцентировать определенные рассуждения в отношении существования и функционирования судебного прецедента.

Анализ юридической литературы показал, что судебный прецедент не относится к числу «полноценных» источников налогового права. Это объясняется тем, что прецедентность судебной практики получила распространение лишь в странах англосаксонской правовой системы. Под прецедентом в данном случае понимается судебное решение по конкретному делу, которому придается общеобязательное значение. Несмотря на ограниченность применения, судебный прецедент имеет большое значение для регулирования налоговых отношений, особенно в случае пробела налогового законодательства. Создавая прецедент при разрешении конкретного дела, суд, формально оставаясь правоприменительным органом, фактически осуществляет нормотворческую функцию. Создание прецедентов является исключительно уделом органов судебной власти.

В Великобритании прецедентные решения по вопросам налогообложения многократно принимались Судом по делам казначейства. В США судебное нормотворчество осуществляется Верховным Судом, претензионным судом, налоговым судом, федеральными окружными и апелляционными судами. Решения, принимаемые на уровне высших судебных инстанций по частным вопросам правоприменения, могут иметь большое значение для всей системы налогообложения.

Судебные прецеденты могут создаваться и межгосударственными судами. Довольно много решений, связанных с разъяснением порядка применения «налоговых» положений Договора о Европейском Союзе 1992 г. и других актов интеграционного права принято Европейским судом. Этот суд является высшей судебной инстанцией по трансграничным налоговым спорам в ЕС. Решения Европейского суда являются обязательными, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств - членов ЕС [51].

Достаточную известность в свое время получило и судебное решение Европейского суда по правам человека от 25 февраля 1993 г. по делу Функе против Франции [52]. Данное дело было принято к рассмотрению в связи с обжалованием Функе произведенного у него службой таможи совместно с представителем судебной полиции обыска по месту жительства и последующего изъятия ряда предметов и документов. По мнению заявителя, вмешательство публичной власти не имело законного основания, поскольку действовавший на тот момент закон не предусматривал судебного санкционирования подобных действий. По мнению властей, обыск на дому и изъятия являются единственными средствами, имеющимися в их распоряжении для борьбы с незаконными зарубежными финансовыми операциями, контрабандой, утечкой капиталов и уклонением от налогообложения. В этих

областях не существует или существует очень редко «физическая очевидность преступления»: соответственно «физическое проявление» преступления находится главным образом в документах, которые нарушитель может легко скрыть или уничтожить. Однако заинтересованные лица имеют немалые гарантии, подкрепленные строгим контролем со стороны судов (решение должно приниматься начальником таможенного округа и т.п.), чем подтверждается справедливая соразмерность между требованиями государственных органов и защитой прав человека. В связи с этим делом суд признал: «Нет сомнения в том, что в рассматриваемой области, т. е. в борьбе с утечкой капиталов и уклонением от налогообложения, государства испытывают серьезные трудности, связанные с размерами и сложностью банковских сетей и финансовых каналов, а также с многочисленными возможностями перемещения капиталов в международном масштабе, чему способствует относительная прозрачность границ. Государства вправе прибегнуть к некоторым мерам, например осмотру жилища и изъятиям, для установления вещественных доказательств совершения правонарушений по валютным операциям и преследования виновных в судебном порядке. При этом необходимо, чтобы в законодательстве и практике были достаточные гарантии для защиты от злоупотреблений». Однако права, которыми была наделена в рассматриваемый период таможенная администрация, в конечном счете, признаны несоразмерными преследуемой законной цели.

## **2.2 Налоговое правотворчество в континентальной правовой системе**

Романо-германская правовая семья объединяет правовые системы всех стран континентальной Европы, в том числе и Казахстана и противопоставляется англосаксонскому праву. Эта правовая система возникла на основе рецепции римского права. Основным источником права – закон (нормативный правовой акт). Ей присуще четкое отраслевое деление норм права. В свою очередь все отрасли права подразделяются на две подсистемы: частное право и публичное право. К сфере публичного права относятся административное, уголовное, конституционное и международное публичное право. К частному праву относятся гражданское, семейное, трудовое, международное частное право. В системе органов государства проводится четкое разделение на законодательные и правоприменительные органы власти. Законотворчество и законодательство, как функция, монопольно принадлежат законодательным властям.

Сразу необходимо обозначить, что будь это англо-саксонская или континентальная правовая система во всех этих системах присутствует конституционное закрепление норм в области налогообложения и специальные законы о налогах, и в связи с этим, особое внимание будет уделено только на налоговое правотворчество.

Наряду с законами, устанавливающими и вводящими в действие налоги и сборы, существуют и другие акты налогового законодательства, которые, исходя из направленности их правового регулирования, условно можно

подразделить на пять групп.

К первой группе относятся законы, определяющие состав налогов и сборов, принципы и основные условия налогообложения. Эти акты создают правовую основу для регулирования общественных отношений, складывающихся в налоговой сфере.

Вторую группу составляют законодательные акты, непосредственно определяющие порядок исчисления и уплаты того или иного налога.

Третья группа включает акты законодательства, определяющие организацию системы налогового администрирования, компетенцию и полномочия налоговых органов.

К четвертой группе можно отнести все иные законодательные акты, регулирующие налоговые отношения.

Наконец, можно выделить и пятую группу, состоящую из законодательных актов, предметом правового регулирования которых налоговые отношения не являются, но которые содержат отдельные нормы, относящиеся к налоговому праву. Таковыми в большинстве своем являются законы о финансах или бюджете, хотя отдельные элементы налогового регулирования могут присутствовать и в других актах.

Во всех странах романо-германской правовой семьи есть писанные конституции, за нормами которых признается высший юридический авторитет. Их авторитет проявляется и в установлении большинством государств судебного контроля за конституционностью обычных законов. Конституции разграничивают правотворческую компетенцию различных государственных органов. В соответствии с этой компетенцией проводят дифференциацию различных источников права.

Европейская юридическая доктрина и законодательная практика различают три разновидности обычного закона: кодексы, специальные законы (текущее законодательство) и сводные тексты норм.

По вопросу о судебной практике как источнике романо-германского права позиция доктрины весьма противоречива. Несмотря на это, можно сделать вывод о возможности отнесения судебной практики к числу вспомогательных источников. В первую очередь это касается «кассационного прецедента». Кассационный суд - это высшая инстанция. Поэтому, в сущности, и «простое» судебное решение, основанное, например, на аналогии или на общих принципах, благополучно пройдя кассационный этап, может восприниматься другими судами при решении подобных дел как фактический прецедент.

В системе романо-германского права особое место занимает доктрина, разработавшая основные принципы построения этой семьи. Доктрина играет весьма важную роль в законоподготовительной деятельности. Она используется и в правоприменительной деятельности (в толковании законов). Существенную роль при отправлении правосудия играют и зафиксированные в законе общие принципы права, которые также могут быть в определенных условиях основанием для решения дел. Например, в публичном праве Франции возможно обращение к общим принципам административного права. Феде-



ральный верховный суд и Федеральный конституционный суд ФРГ в целой серии своих решений объявили, что конституционное право не ограничено текстом Основного Закона, а включает «некоторые общие принципы, которые законодатель не конкретизировал в позитивной норме» [53].

Исходя из того, что одной из самых характерных общих черт рассматриваемых систем является кодификационный характер права, а сами кодексы занимают особое место среди источников права, необходимо рассмотреть в сопоставительном плане правовые системы двух стран - Франции и ФРГ. Французское право, с одной стороны, и германское - с другой, послужили той моделью, на основании которой внутри романо-германской правовой семьи выделяют две правовые группы: романскую, куда входят также Бельгия, Люксембург, Голландия, Италия, Португалия, Испания, и германскую, включающую также Австрию, Швейцарию и некоторые другие страны [54].

Внутри романо-германской правовой семьи группа «римского» («романского») права, которая наиболее сильно отражена во французском праве, отличается от группы «германского» права.

Франция прошла длительную правовую историю, и в основе ее современной системы источников права до сих пор лежат кодексы наполеоновской эпохи, о которых подробно говорилось выше. Общеизвестно, что, несмотря на многочисленные поправки, кодексы эти устарели, а в современный этап своего правового развития (его начало можно датировать серединой прошлого века) страна вступила с огромной массой правовых актов, лежавших за пределами традиционной кодификации.

Основным направлением упорядочения этого массива правовых актов Франции стала разработка кодексов по типу отраслевых сборников, включающих как законодательные, так и подзаконные акты. Некоторые из них охватывают комплекс мер, относящихся к двум или нескольким отраслям права, но регулирующих отношения в конкретной области промышленности, хозяйства или культуры [55].

Начиная с 50-х гг. XX в. принято несколько десятков таких кодексов, которые по своей правовой природе являются актами консолидации действующего права. Французские юристы отмечают два момента, отличающих эти кодексы от наполеоновских кодификаций. Во-первых, они затрагивают достаточно узкие области. Во-вторых, эти кодексы не преследуют цели «переосмыслить» совокупность норм той или иной отрасли права, а направлены на логическую перегруппировку уже принятых законодательных актов и регламентов.

Эта новая кодификационная форма ослабила принцип верховенства законов-кодексов в его традиционном понимании. А Конституция 1958 г., перевернула «классическое» распределение компетенции между законодательной и исполнительной властями. Конституция перечислила круг вопросов, входящих в компетенцию парламента, и тем самым ограничила сферу его законодательной деятельности. И наоборот, компетенция исполнительной власти существенно расширилась, соответственно возросли

удельный вес и значение ее актов в системе источников права.

В Конституции Франции 1958 г. не определена система регламентарных актов, однако на практике существуют следующие виды актов исполнительной власти, соответствующие внутренней иерархии публичной власти: ордонансы, декреты, решения, постановления, циркуляры, инструкции, уведомления. Важна роль ордонансов, на их примере особенно отчетливо прослеживается тенденция размывания различий между правовой силой закона и регламентарных актов.

Во французской правовой системе в качестве самостоятельного источника права признаются и общие принципы права. Роль общих принципов особенно важна тогда, когда в законодательной структуре имеются существенные пробелы. Это наиболее наглядно прослеживается в области административного права. Административные суды и Государственный совет в силу некодифицированности административного законодательства наиболее часто ссылаются на общие принципы права.

Во французской юридической литературе источники права делятся на две основные группы: первичные (основные) и вторичные (дополнительные). В первую группу входят государственные нормативные акты. Ко вторичным (дополнительным) источникам права в первую очередь относят судебную практику [56].

Теперь, переходя к вопросам налогового правотворчества, следует отметить, что конституционные нормы являются основой законодательного закрепления налоговых правоотношений. Однако, например, «социалистические» конституции обычно не указывали среди основных обязанностей граждан обязанность платить налоги. В целях пропаганды даже подчеркивалось, что в отличие от «капиталистических» стран в странах «социализма» налоги берутся в основном не с граждан, а с предприятий и что косвенные налоги отсутствуют. Наиболее показательной в этом плане являлась Конституция КНДР, в ст. 33 которой указано, что государство полностью ликвидирует систему налогов, являющуюся наследием старого общества [49, с. 410].

В конституциях ряда стран установление соответствующих обязанностей обосновано необходимостью участия всех граждан в финансировании государства. Например, ст. 53 Конституции Итальянской Республики гласит, что все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими налоговыми возможностями [57].

Так, в соответствии со ст. 24 Конституции Федеративной Республики Бразилии Союз, штаты и Федеральный округ «законодательствуют на конкурирующей основе по вопросам налогового права». В разделе VI главе 1 «О федеральной налоговой системе» определено, что Союз, штаты, Федеральный округ и муниципии могут устанавливать, следующие обязательные обложения: налоги; сборы, взимаемые для осуществления полномочий полиции или эффективного или возможного использования специальных, отдельно существующих публичных служб, работающих с

налогоплательщиками или доступных для них; обложения для улучшения публичных работ [49, с. 288].

Согласно ст. 10 Федерального конституционного закона Австрийской Республики к ведению федерации относится законодательство и исполнительная деятельность по вопросам федеральных финансов, в частности государственных налогов. В статье же 13 указано, что компетенция федерации и земель в области налогов регулируется особым Федеральным конституционным законом [48, с.74-87].

В ст. 105 Основного закона Федеративной Республики Германия определено, что федерация обладает исключительной законодательной компетенцией по таможенным делам и конкурирующей компетенцией в делах, касающихся других налогов. Земли имеют право законодательствовать в области местных налогов на потребление. Федеральные законы о налогах, поступления от которых полностью или частично идут в пользу земель или общин, нуждаются в одобрении бундесрата. Основной закон Германии содержит достаточно много норм, детально регламентирующих распределение налоговых доходов. Так, в ст. 106 Основного закона определено, что федерация получает доходы от следующих налогов: таможенные пошлины; косвенные налоги на потребление; налог с грузового транспорта; налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций; единовременный имущественный налог и компенсационные сборы; налоги, собираемые в рамках Европейского сообщества. В пользу земель поступают: имущественный налог; налог с наследства; налог на автомашины; налог с транспорта; налог на пиво; сборы с игорных учреждений. Общины получают часть поступлений от подоходного налога, которая должна резервироваться землями за общинами из платежей, вносимых их жителями в качестве подоходного налога. Часть поступлений от прямых налогов и от косвенных местных налогов также причитается общинам (объединениям общин). Им же принадлежит право устанавливать положения о прямых налогах. Если земля не имеет в своем составе общин, то указанные поступления принадлежат земле [58].

Следует обратить особое внимание на опыты Швейцарской Конфедерации, принявшей экономическую конституцию, в которой основам налогообложения посвящена глава «Финансовое устройство». Согласно статье 127 Конституции Швейцарии, «1. Формирование налогов, а именно круг налогоплательщиков, предмет налогообложения и определение размера налогов, подлежит в основных чертах регулированию в самом законе. 2. Поскольку вид налога это допускает, следует при этом учитывать в особенности принципы всеобщности и равномерности налогообложения, а также принцип обложения налогами в соответствии с экономической способностью платить налоги. 3. Межкантональное двойное налогообложение запрещается» [15, с.113].

В этом государстве налоги взимаются на конфедеративном, кантональном и муниципальном уровнях. Конфедеративность системы налогов определяется положениями ст. 3 Федеральной конституции, в соответствии с которой кантоны являются суверенными территориями. Их суверенитет не ограничен

Федеральной конституцией, и они самостоятельно осуществляют все права, за исключением тех, которые переданы конфедерации. В части налогообложения конфедерации делегированы лишь отдельные полномочия. Так, в пределах определенных ставок она вправе взимать отдельные прямые налоги: на доходы физических лиц; на чистую прибыль юридических лиц; на капитал и резервные денежные фонды юридических лиц. Налог на добавленную стоимость может взиматься конфедерацией по ставке не более 6,5%. Если «вследствие эволюции возрастной структуры населения, финансирование социального страхования по старости, лиц, оставшихся без кормильца, и лиц, потерявших трудоспособность, не может быть более обеспеченным, Конфедерация может в федеральном законе увеличить на один пункт налог на добавленную стоимость». На специальные цели расходования ей предоставлено право взимать налог со следующих товаров: необработанный и обработанный табак; очищенные алкогольные напитки; пиво; автомобили и их составные части; нефть, иные нефтяные продукты, природный газ, продукты их очистки. Кроме того, конфедерация может взимать добавочный налог на горючее, гербовый сбор на ценные бумаги, страховые полисы и другие документы о коммерческих операциях, предварительный налог на прибыль с движимого имущества, на выигрыши в лотереи и на страховые возмещения, а также таможенные пошлины. Взимается также налог с лиц, не служивших в армии. Примечательно, что по отдельным объектам налогообложения кантоны и коммуны полностью отказались от своих налоговых притязаний в пользу конфедерации. В частности, согласно ст. 134 Федеральной конституции «объекты, которые федеральное законодательство относит к обложению налогом на добавленную стоимость, налогом на специальные расходы, гербовым сбором и предварительным налогом или от которых это законодательство освобождает, не могут вводиться кантонами и коммунами в налог такого же характера». Особо следует обозначить, определенные Федеральной конституцией полномочия конфедерации по налоговой гармонизации. В частности, центральной власти предоставлено право устанавливать общие принципы гармонизации прямых налогов взимаемых как на конфедеративном, так и на кантональном и муниципальном уровнях. Такая гармонизация распространяется на согласование налогов, на предмет и исчисление налогов во времени, процедуру и уголовно-правовые нормы в налоговой сфере. При этом конфедерация должна принимать во внимание усилия, предпринимаемые кантонами в осуществлении налоговой гармонизации. Установление шкалы, размеров и сумм, освобождаемых от уплаты налогов, не подвергается налоговой гармонизации. В ст. 85-86 Федеральной конституции Швейцарской Конфедерации определяются основные условия обложения сбором на движение тяжелых грузов, налогом на потребление горючего и другими сборами, связанными с дорожным движением [59].

Немаловажно привести пример конституций, устанавливающих принципы временного действия норм налогового права. Так, к примеру, в Конституции Швеции указано, что «налог или иные выплаты государству не могут взиматься

в большем размере, чем это вытекает из предписания, имевшего силу тогда, когда возникли обстоятельства, которые вызвали установление налога или выплаты. Если Риксдаг признает причину основательной, закон может все же установить, что налог или иная выплата государству взимается несмотря на то, что закон не вступил в силу в период, когда возникли соответствующие обстоятельства: законопроект такого рода может направить Риксдагу лишь Правительство либо комиссия Риксдага. К законопроекту приравнивается письменное уведомление Правительства о направлении им такого законопроекта. Далее, Риксдаг вправе устанавливать исключение из правила, указанного в первом предложении, если найдет, что это вызвано основательной причиной, связанной с войной, опасностью войны или тяжким экономическим кризисом (в ред. Закона 1979:933) [15, с.115]

Аналогичная норма о перспективном действии законов, устанавливающих налоги, содержится в Конституции Норвегии от 17 мая 1814 года. Согласно указанной норме, «Стортинг уполномочен принимать и отменять законы, устанавливать налоги, подати, таможенные пошлины и другие государственные повинности, которые, однако не взыскиваются после 31 декабря последующего года, если только Стортинг не возобновит их вновь» [15, с.115].

Как уже отмечалось, в конституциях отдельных стран формулируются даже отдельные элементы налогообложения. Например, в Конституции Греции содержится предписание об обязательном определении основания налогообложения: «Ни один налог не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется обложение» [60].

Один из методов налогообложения нашел отражение в Конституции Итальянской Республики. В ее ст. 53 сказано, что «налоговая система строится на началах прогрессивности» [61].

Имеется в некоторых странах, отдельные налоговые законы. Например, Закон Испании 1991 г. «О налоге на доходы граждан», Закон Китайской Народной Республики 1993 г. «О подоходном налоге с физических лиц», Закон ФРГ 1997 г. «О подоходном налоге». В других странах приняты акты законодательства, определяющие организацию системы налогового администрирования, компетенцию и полномочия налоговых органов. Закон Испании 1983 г. «О порядке уступки государственных налогов автономным областям», Закон Швеции 1971 г. «О налоговых преступлениях», Закон Финляндии 1995 г. «Об устранении международного двойного налогообложения» [48, с.74].

Можно отметить, что во Франции налоговое законодательство кодифицировано в 1948 г. в рамках Общего кодекса налогов. В этом акте, включающем более 2 тыс. статей, объединены нормы всех ранее, принятых налоговых законов. Кодекс имеет четыре приложения с декретами и постановлениями по вопросам налогообложения, принятыми органами исполнительной власти. Первые два приложения включают декреты премьер-министра, издаваемые с одобрения Государственного совета, в третьем

помещены все прочие декреты правительства, а в четвертом - акты министерства финансов. В этой же стране действует процессуальный налоговый кодекс - Книга налоговых процедур. В Румынии в целях упрощения налогового законодательства предполагается свести все его акты в единый налоговый кодекс. Действующее налоговое законодательство, по мнению большинства налогоплательщиков этой страны, является крайне противоречивым. В общей сложности предполагается объединить нормы примерно 400 законодательных актов. При этом одновременно преследуется цель упорядочить налоговые льготы и исключить положения налогового законодательства, которые являются дискриминационными по отношению к налогоплательщикам [62].

В мировой практике наиболее прогрессивным признан подход, при котором регулирование налоговых отношений осуществляется преимущественно на основе норм, содержащихся в актах высших органов представительной и исполнительной власти.

Отвечая на вопрос, кто устанавливает налог, следует иметь в виду, что вообще-то он является установлением государства в целом. В этом смысле Конституция Испании совершенно точно определяет следующее: «Изначальное право устанавливать налоги принадлежит государству и осуществляется законом» (статья 133) [63].

Однако в силу того, что государство является сложным образованием, состоящим из самых различных органов, правом принятия правового акта, посредством которого устанавливается и вводится налог, обычно наделяются определенные органы государства. В этом смысле весьма совершенной представляется правовая норма, зафиксированная в Конституции Королевства Нидерландов, в которой отображается и субъект установления налога (т. е. государство), и орган, устанавливающий налог от имени государства. Статья 104 указанной Конституции предусматривает: «Налоги, установленные государством, взимаются в соответствии с Актом парламента. Актом парламента определяются иные обязательные платежи и сборы, устанавливаемые государством» [64].

В конституционной практике получил также широкое распространение способ определения парламента в качестве органа, обладающего исключительной компетенцией на установление налога, через обозначение правового акта, которым налог может быть установлен, имея при этом в виду, что данный акт может быть принят только парламентом. Так, в соответствии со статьей 170 Конституции Бельгии «никакой налог в пользу государства не может быть установлен иначе как законом» [65]. Аналогичная норма содержится и в Конституции Великого Герцогства Люксембург (статья 99) [66].

По Конституции Эстонии «государственные налоги, повинности, пошлины, штрафы и платежи по обязательному государственному страхованию устанавливаются законом» (статья 113) [67].

Согласно Конституции Дании «никакие налоги не могут устанавливаться, изменяться или отменяться иначе как законом» (статья 43) [68].

Конституция Португальской Республики предусматривает: «Закон устанавливает налоги, пошлину, фискальные доходы и гарантии налогоплательщикам» (пункт 2 статьи 106) [69].

В Конституции Финляндии указано: «Государственные налоги устанавливаются законом, который содержит положения о принципах налогообложения, а также правовой защите налогоплательщиков» (§ 61) [70; 2, с.383-391].

Статья 34 Конституции Французской Республики устанавливает: «Законы принимаются парламентом. Закон устанавливает нормы, относящиеся к... источникам, ставкам и условиям взимания всякого рода налогов» [71; 2, с.383-391].

В соответствии с Конституцией Турецкой Республики «налоги, пошлины и подобные финансовые обязанности устанавливаются, изменяются или упраздняются только на основании закона (статья 73) [72; 2, с.383-391].

Конституция Республики Болгарии категорично провозглашает «налоги устанавливаются только законом», т. е. это находится в исключительной компетенции Народного Собрания [73; 2, с.383-391].

При таком способе регулирования налогообложения одновременно определяется как орган, уполномоченный производить установление налога (а именно - парламент), так и юридическая форма правового акта, посредством которого это установление должно быть произведено (а именно - закон).

Иногда оговаривается, что налог должен быть установлен только путем принятия специального закона о налогах, т. е. вопросы налогообложения не могут решаться в законах общего назначения или попутно с решением других вопросов. Например, Конституция Испании предусматривает, что «закон о бюджете не может устанавливать новые налоги. Они могут быть изменены лишь на основании специального закона о налогах» (пункт 7 статьи 134). Следовательно, процедура принятия бюджета в испанском парламенте имеет существенные особенности - независимость друг от друга налогового и бюджетного законодательства ведет к тому, что бюджет не может вводить или изменять налоги, которые были введены ранее. Кроме того, конституционные положения благоприятствуют финансовым обязательствам государства, поскольку кредиты, предоставляемые для оплаты сумм процентов по государственному долгу, всегда включаются в сферу расходов бюджета и не могут быть изменены [63, с.351-414; 2, с.383 - 391].

Что касается процедуры принятия налоговых законов, то они принимаются в обычном для принятия других законов порядке. Но в некоторых странах принятие налоговых законов происходит в особом порядке или с соблюдением специальных правил. Так, в соответствии с Основным законом Федеративной Республики Германии «законы, увеличивающие предложенные Федеральным правительством бюджетные расходы, включающие новые расходы или допускающие их в будущем, нуждаются в одобрении Федерального правительства. То же относится к законам, вызывающим уменьшение доходов или ведущим к их уменьшению в будущем (а это может быть связано с

принятием закона, отменяющего или уменьшающего тот или иной налог). Федеральное правительство может потребовать, чтобы Бундестаг отложил принятие решений по таким законам. В этом случае Федеральное правительство имеет право в шестинедельный срок сообщить Бундестагу свое мнение» (статья 113) [58, с.586; 2, с.383 - 391].

Наличие таких ограничений налогового суверенитета парламента, в общем-то, объяснимо: они продиктованы стремлением повысить роль исполнительной власти в деле установления или отмены налогов, поскольку именно эта ветвь государственной власти лучше ориентирована в финансовом положении государства и его денежных потребностях. Но в то же время нельзя не признать, что такого рода ограничения подрывают демократическое завоевание общества в виде верховенства парламента в решении налоговых вопросов и в целом не вписывается в общемировые стандарты, согласно которым вопросы налогообложения являются исключительной прерогативой парламента [3, с.383 – 391].

Профессор Худяков А.И. убедительно на наш взгляд проанализировал, каким образом закреплены налоговые нормы в Конституциях различных государств. И мы с этим соглашаясь, приводим его доводы: «Конституция Великого Герцогства Люксембург предусматривает, что «налоги в пользу государства голосуются ежегодно» (статья 100). Отметим также, что в некоторых странах взимание налогов (т. е. действие акта, установившего налог) связано с утверждением бюджета, именуемого финансовым законом.

Так, согласно Конституции Королевства Дании «налоги не могут взиматься до принятия Фолькетингом финансового закона либо закона о временных ассигнованиях» (пункт 1 статьи 46).

Конституция Французской Республики устанавливает, что «если финансовый закон, устанавливающий доходы и расходы на бюджетный год, не внесен в срок, достаточный для его принятия до начала бюджетного года, Правительство в срочном порядке запрашивает у Парламента разрешение на взимание налогов и открывает декретом кредиты, ссылаясь на одобренные статьи бюджета» (статья 47).

Надо сказать, что в некоторых государствах (и это, безусловно, следствие борьбы общества против произвола государства в сфере налогообложения) предусмотрены законодательные ограничения на введение налогов и установление их размеров. Причем порой это делается на уровне конституций, что повышает гарантии общества в данной сфере, поскольку конституцию пересмотреть, как правило, гораздо сложнее, чем обычный налоговый закон.

Обычно это выражается в закреплении в конституции видов налогов, которые государство вправе использовать в качестве своего финансового ресурса. Соответственно этому, введение любого налога, не предусмотренного в конституции, даже на уровне парламента (не говоря уже об исполнительных органах), делает данный налог неправомерным. Примером может служить Основной Закон Федеративной Республики Германии, где налоговая система государства в виде перечня налогов Федерации и Земель как субъектов



Федерации зафиксирована непосредственно в тексте этого Основного Закона (статья 106).

Таким же образом решена проблема в Мексике (пункт XXIX статьи 73 и пункт IV статьи 113 Политической Конституции Мексиканских Соединенных Штатов).

Еще дальше в этом смысле пошла Бразилия, в Конституции которой не только дан полный перечень всех налогов государства в виде налогов Федерации, налогов Штата и Федерального Округа и муниципальных налогов, но и содержится специальный раздел, именуемый «Ограничение полномочий по налогообложению», содержащий целый ряд запретов на установление налогов. В частности запрещается - и это имеет отношение к российской действительности, допускающей двойное налогообложение одного объекта - устанавливать налоги на «собственность, доходы и услуги одновременно» (пункт VI статьи 150). Республике (т. е. Федерации) запрещается «устанавливать налоги, которые неодинаковы по всей территории страны или которые предполагают различия или привилегии в отношении Штата, Федерального Округа или Муниципалитета в ущерб другого, при условии, что налоговые льготы могут быть предоставлены для сохранения баланса в экономическом развитии различных регионов Бразилии» (пункт I статьи 151). Штатам, Федеральному Округу и Муниципалитетам запрещается «устанавливать различные налоги на товары и услуги из-за их происхождения и назначения» (статья 152 Конституции Федеративной Республики Бразилия).

В конституциях некоторых стран пределы налогообложения выражены через понятия «налоговая или финансовая платежеспособность» налогоплательщика. Например, Конституция Итальянской Республики устанавливает, что «все граждане обязаны участвовать в расходах в соответствии со своей налоговой платежеспособностью» (статья 153). А Конституция Королевства Марокко говорит о том, что все участвуют в уплате налогов «пропорционально своим податным возможностям» (статья 17). Конституция Турецкой Республики по этому поводу гласит: «Каждый в соответствии со своими финансовыми возможностями обязан платить налоги... Справедливое и равномерное распределение налогового бремени является целью социальной финансовой политики» (статья 73). Как способ ограничения налогов можно рассматривать норму, заложенную в Конституции Аргентинской нации, которая устанавливает право Конгресса «устанавливать прямые налоги на определенное время и на пропорциональной основе для всей территории, если только этого требуют интересы обороны, общей безопасности и общего блага Государства» (пункт 2 статьи 75). Предусматривая основания установления налогов, Конституция тем самым препятствует введению тех налогов, которые не соответствуют этим основаниям, и этим ограничивает налогообложение. Как уже отмечалось, право государство на установление налогов обычно легитимизируется через установление обязанности граждан платить установленные государством налоги. Так, в соответствии со статьей 73 Конституции Турецкой Республики «каждый в соответствии со своими

финансовыми возможностями обязан платить налоги для покрытия государственных расходов». Важно отметить, что обязанность по уплате налога возникает в том случае, если налог введен в установленном порядке. В некоторых странах это положение зафиксировано в качестве конституционной нормы. Например, Конституция Португальской Республики предусматривает: «Никто не может быть принужден к выплате налогов, которые были установлены не по Конституции и расчет и взимание которых осуществлены не по закону» (пункт 3 статьи 106). В соответствии с Конституцией Швеции «налог или иные выплаты государству не могут взиматься в большем размере, чем это вытекает из предписания, имевшего силу тогда, когда возникли обстоятельства, которые вызвали установление налога или выплаты» (§ 10). Категорически по этому поводу высказывается Конституция Республики Молдова: «Любые налоги, за исключением установленных законом, запрещены» (пункт 3 статьи 58). В некоторых конституциях регулируется вопрос о действии налогового закона во времени. Например, Конституция Греции устанавливает, что «налог или какое-либо иное финансовое бремя не может налагаться законом, имеющим обратную силу, распространяющуюся за рамки предшествовавшего введению налога финансового года» (пункт 2 статьи 78). Значение этого конституционного положения совершенно очевидно - обеспечить стабильность налоговых отношений и в какой-то мере ограничить произвол государства при проведении своей фискальной политики.

Касаясь функций налога, можно отметить, что в ряде стран к регулирующей функции налогов - а это обычно выражается в предоставлении налоговых льгот определенным категориям налогоплательщиков либо, напротив, в установлении более жесткого налогового режима вплоть до придания налогам конфискационного характера - наблюдается отрицательное отношение, что закреплено даже на конституционном уровне. Так, Конституция Бразилии устанавливает, что запрещается «устанавливать неравные условия для налогоплательщиков, которые находятся в одинаковом положении; запрещается делать какие-либо различия по профессиональной деятельности и должностным функциям, осуществляемыми ими, не считая законного указания доходов, инструментов и прав» (пункт II статьи 150). Более того, данная Конституция запрещает «использовать налоги в качестве конфискации» (пункт IV статьи 150). А Конституция Великого Герцогства Люксембург устанавливает: «Никакие привилегии в области налогообложения не могут быть установлены. Никакое освобождение от налогов или их снижение не может иметь место иначе как в силу закона» (статья 101). Таким образом, всякого рода индивидуальные налоговые льготы, предоставляемые на основании так называемых «налоговых» или «инвестиционных» договоров либо решением налоговых органов, посредством чего реализуется стимулирующая подфункция налогов, в данном государстве не могут иметь места.

В то же время в Конституции Аргентинской нации прямо зафиксирован целый ряд налоговых льгот. Так, предусмотрено, что на территории Республики

освобождается от налогов обращение предметов национального производства или изготовления, также как обращение всех видов и сортов товаров, поступивших из-за границы через таможни (статья 10). Предметы национального или иностранного производства или изготовления, так же как скот всех видов, проходящий через ту или иную провинцию, освобождается от так называемых транзитных налогов, причем это распространяется и на повозки, корабли или животных, используемых для транспортировки; в будущем запрещается взимать налоги за проезд или проход через территории провинции, как бы не назывались эти налоги (статья 11).

Корабли, направляющиеся из одной провинции в другую, не обязаны заходить в порты, становиться на якорь и платить налоги за транзит через данную провинцию; причем ни в коем случае не могут предоставляться преимущества одному порту перед другим на основании закона или торговых правил (статья 12).

Данные положения, отражая исторические реалии и проблемы своего времени (Конституция принималась в 1853 году), которые сегодня, может быть, выглядят устарелыми, безусловно, были направлены на обеспечение общего экономического пространства Аргентины, способствуя ее становлению в качестве единого государства и формированию экономики страны на рыночной основе.

В ряде государств перечень федеральных налогов и налогов субъектов федерации дан непосредственно в конституции. Так, в Конституции Федеративной Республики Германии дан полный перечень налогов Федерации и налогов земель, а также тех налогов, поступления от которых делятся в той или иной пропорции между Федерацией и землями как субъектами федерации (статьи 106, 106-а и 107) [3, с.383 – 391].

Таким образом, исходя из анализа закрепления налоговых норм и отражения процесса налогового правотворчества в конституциях стран континентальной правовой системы, можно отметить некоторые положительные стороны которые предлагается перенять и для казахстанской системы. Речь идет о таких вопросах как – закрепление на конституционном уровне норм, ограничивающих налоговое правотворчество государства, принцип налогообложения в соответствии с экономической способностью платить налоги, закрепление презумпции добросовестности и невиновности налогоплательщика, нормы о недопустимости обратной силы налогов устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков и другие.

### **2.3 Конституционно-правовые основы налогового правотворчества в постсоветских странах**

Современная действительность такова, что обязанность по уплате налогов возведена в ряд конституционных практически во всех государствах.

Кроме того, имеются принимаемые соответствующими органами представительной и исполнительной власти нормативные правовые акты, в

которых содержатся общеобязательные нормы, определяющие поведение участников отношений в сфере налогообложения. К ним относятся законы, определяющие состав налогов и сборов, принципы и основные условия налогообложения; законодательные акты, непосредственно определяющие порядок исчисления и уплаты того или иного налога; акты законодательства, определяющие организацию системы налогового администрирования, компетенцию и полномочия налоговых органов; иные законодательные акты, регулирующие налоговые отношения; законодательные акты, предмет правового регулирования которых налоговые отношения не являются, но которые содержат отдельные нормы, относящиеся к налоговому праву. Таковыми в большинстве своем являются законы о финансах или бюджете, хотя отдельные элементы налогового регулирования могут присутствовать и в других актах.

В свою очередь, среди законов выделяются кодифицированные акты налогового законодательства. Кодификация в данном случае является достаточно сложным и продолжительным процессом, который пройден лишь отдельными странами.

За последние годы в ряде государств СНГ (Азербайджан, Беларусь, Казахстан, Киргизия, Молдова, Таджикистан) также приняты и введены в действие налоговые кодексы, которые составили основу их налогового законодательства.

В ст. 2 Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) определено, что налоговое законодательство Республики Казахстан состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых им предусмотрено.

Для начала немного об истории становления социалистической правовой системы, для того, чтобы исследовать правовую природу института налогового правотворчества в этой системе.

Социалистическая правовая система была создана первоначально в России в результате революций 1917 г., а после Второй мировой войны - в ряде государств Восточной Европы, Азии и Латинской Америки, провозгласивших социалистический путь развития. В СССР новое право возникло практически без восприятия юридических принципов и норм как бывшей царской России и Временного правительства, так и западных стран. В большинстве же других государств ряд положений старого законодательства, в основном кодексы, были восприняты новой властью и с определенными модификациями долгое время являлись действующими источниками права.

Социалистическая правовая система базировалась на таких принципах регулирования, как слом старых правовых институтов, основывающихся на защите и охране частной собственности, многопартийности, разделении властей. Ее нормы устанавливали господство социалистической и в первую очередь государственной собственности, законодательно признавали руководящую роль коммунистической партии во всех сферах жизни.

По внешним признакам социалистическая правовая система имела определенное сходство с романо-германской системой. Она достаточно широко использовала известную юридическую терминологию, юридические конструкции, правила законодательной техники, в какой-то степени и деление права на отрасли. Как и другие системы континентального права, она основывалась на верховенстве закона, кодификации основных сфер правового регулирования [74].

В конституциях многих стран содержатся положения, в которых налоги и сборы определяются в качестве основных источников доходов бюджета. Тем самым обозначается основная функция налогов - фискальная. Так, в ст. 11 Конституции Кыргызской Республики определено, что доходы республиканского бюджета формируются за счет устанавливаемых законом налогов, других обязательных платежей [75].

Согласно ст. 133 Конституции Республики Беларусь доходы бюджета формируются за счет налогов, определяемых законом, других обязательных платежей, а также иных поступлений [76].

Как мы указали, что обязанность по уплате налогов возведена в ряд конституционных практически во всех государствах. При этом налоговая обязанность устанавливается наряду с воинской повинностью и другими важнейшими конституционными обязанностями.

На высокий уровень обязывания налогоплательщиков дополнительно указывает то, что соответствующие нормы преимущественно предусмотрены в разделах и главах, определяющих правовой статус человека и гражданина, например в разделе II «Личность, общество, государство» Конституции Республики Беларусь, разделе II «Человек и гражданин» Конституции Казахстана, разделе III «Права и обязанности гражданина» Конституции Кыргызской Республики, главе IV «Основные обязанности граждан» Конституции Азербайджанской Республики, главе 2 «Основные права и свободы человека и гражданина» Конституции Республики Армения. Лишь в отдельных конституциях соответствующие статьи расположены иначе. Так, в Конституции Грузии такая статья обнаруживается в главе 6 «Государственные финансы и контроль» [75, с. 3; 76, с. 298-330; 77-80].

Можно, отдельно остановиться на формулировках соответствующих статей конституций. В ст. 73 Конституции Азербайджанской Республики говорится о том, что выплачивать установленные законом налоги и другие государственные сборы в полном объеме и своевременно является долгом каждого. В соответствии со ст. 46 Конституции Армении каждый обязан в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи. В ст. 35 Конституции Казахстана закреплено, что уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого. В ст. 25 Конституции Кыргызской Республики речь идет об обязанности граждан платить налоги и сборы в соответствии с законодательством.

В ряде конституций формулируются полномочия органов государственной

власти по установлению налогов и сборов. В ст. 132 Конституции Молдавии прямо определено, что налоги, сборы и любые другие доходы государственного бюджета, бюджета государственного социального страхования и бюджетов районов, городов и сел устанавливаются согласно закону соответствующими представительными органами. Согласно ст. 97 Конституции Республики Беларусь рассмотрение проектов законов об установлении республиканских налогов и сборов отнесено к компетенции одной из палат Национального собрания - Палаты представителей.

В Конституции Казахстана говорится о том, что парламент вправе издавать законы, которые регулируют важнейшие общественные отношения, устанавливают основополагающие принципы и нормы, касающиеся налогообложения, установления сборов и других обязательных платежей (ст. 61).

Установление и отмена государственных налогов и сборов осуществляется парламентом в отдельном заседании палат путем последовательного рассмотрения вопросов вначале в Мажилисе, а затем в Сенате (ст. 54). В Киргизии право установления налогов также предоставлено Жогоргу Кенешу - парламенту страны.

Особый интерес представляет вопрос о распределении полномочий по установлению и введению налогов между уровнями власти. В отдельных странах это право является исключительной прерогативой высших органов власти. Например, в ст. 3 Конституции Грузии говорится о том, что налоговое законодательство к исключительному ведению высших государственных органов. При этом право представлять парламенту предложения по совершенствованию налогового законодательства, предоставлено Палате контроля Грузии (ст. 97). Однако подобный подход не является типичным даже для унитарных государств, так как в большинстве из них вопросы налогообложения находятся в совместном ведении центральных и местных властей. Например, в Азербайджане, где налоги, пошлины и сборы в зависимости от того, в бюджет какого уровня они поступают, устанавливаются Милли Меджлисом — высшим органом представительной власти, а также Али Меджлисом Нахичеванской автономной республики и местными органами власти — муниципалитетами (ст. 94, 138, 144 Конституции Азербайджанской Республики). В соответствии со ст. 121 Конституции Республики Беларусь установление в соответствии с законом местных налогов и сборов отнесено к исключительной компетенции местных советов депутатов.

Важным является и конституционное закрепление основ осуществления налоговой политики, тем более что соответствующие положения в конституциях зарубежных стран существенно различаются. Например, согласно ст. 132 Конституции Республики Беларусь на территории этого государства проводится единая бюджетно-финансовая и налоговая политика. Однако состав органов, призванных осуществлять налоговую политику, в различных странах неодинаков. [76, с. 298-330; 77, с.18; 75, с. 3; 78, с.131-170; 79, с. 262-284; 80, с. 723-750].

В Таджикистане определение налоговой политики отнесено к полномочиям высшего органа представительной власти — Маджлиси Оли (ст. 49 Конституции Таджикистана) [81].

В ст. 73 Конституции Кыргызской Республики определено, что правительство страны проводит бюджетно-финансовую и налоговую политику. Аналогичная норма сформулирована в ст. 89 Конституции Республики Армения, в соответствии с которой, правительство обеспечивает осуществление единой финансово-экономической, кредитной и налоговой государственной политики. В конституциях отдельных стран содержатся нормы, определяющие организацию контроля в налоговой сфере. В ст. 129 Конституции Республики Беларусь определено, что государственный контроль за исполнением актов президента, парламента, правительства и других государственных органов, регулирующих финансовые и налоговые отношения, осуществляет Комитет государственного контроля, образуемый президентом.

За последние годы в ряде государств СНГ (Азербайджан, Беларусь, Казахстан, Киргизия, Молдова, Таджикистан) также приняты и введены в действие налоговые кодексы, которые составили основу их налогового законодательства.

В ст. 2 Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) определено, что налоговое законодательство Республики Казахстан состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых им предусмотрено.

Сам Налоговый кодекс представляет собой акт, состоящий из двух частей - общей и особенной, которые составлены из множества разделов, посвященных общим положениям, налоговому обязательству, корпоративному и индивидуальному подоходным налогам, налогу на добавленную стоимость, акцизам, социальному налогу, земельному налогу, налогу на транспортные средства, налогу на имущество, другим обязательным платежам, особенностям налогообложения нерезидентов, специальным налоговым режимам, налоговому администрированию, обжалованию результатов налоговых проверок и действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы [16].

Процесс кодификации, как правило, позитивно сказывается на налоговом законодательстве в целом, так как позволяет придать более совершенный вид соответствующим юридическим конструкциям и устранить внутреннюю противоречивость норм, содержащихся в разрозненных правовых актах. К примеру, в рамках работы по совершенствованию налогового законодательства в Азербайджане принят Налоговый кодекс, который введен в действие 1 января 2001 г. Впоследствии принято более 10 законодательных актов, которыми внесены различные изменения и дополнения в большинство его положений. В процессе кодификации отменен ряд ранее принятых правительством постановлений, которыми были установлены налоговые льготы и другие элементы налогообложения. В Таджикистане Налоговый кодекс введен в действие с 1 января 1999 г. Этот основной акт налогового законодательства регламентирует общие положения налоговой системы, в том числе перечень

действующих налогов и сборов, порядок их введения, исчисления, взимания и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами. С введением этого акта осуществлен системный и комплексный пересмотр всей системы налогообложения государства.

В отличие от ранее действовавших многочисленных и противоречивых законодательных актов по налогообложению в Налоговом кодексе установлена четкая систематизация налогов, узаконена процедура их введения, отмены, утверждения ставок, предоставления льгот и т. д. В частности, устанавливается порядок налогообложения по общегосударственным налогам и сборам, включая определение налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы и налоговых льгот. По местным налогам и сборам указаны общие для всех органов местного самоуправления принципы налогообложения, обеспечивающие единый налоговый порядок. Налоговый кодекс практически полностью отменил огромное количество подзаконных актов по налогам, что позволило налоговому законодательству стать более понятным. Что касается актов - источников налогового права подзаконного уровня, то их состав отличается исключительным многообразием как в части их наименований и непосредственного предмета правового регулирования, так и в части состава и нормотворческой компетенции органов их принимающих. Различаются эти акты и по степени их юридической силы. Среди указанных актов в первую очередь выделяются нормативные правовые акты высших органов исполнительной власти. Достаточно распространенными, в частности, являются указы, постановления и распоряжения, издаваемые президентами государств. Эти акты могут регулировать самые различные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения. Встречается и практика установления на их основе налогов и сборов. Например, в Туркменистане налог на реализацию автомобилей введен постановлением президента от 3 марта 2000 г. «О налоге на реализацию автомобилей».

Акты президентов зачастую вступают в конкуренцию с актами высших органов представительной власти. Например, Указом Президента Украины от 4 марта 1998 г. № 167/98 «О мерах по повышению ответственности за расчеты с бюджетами и государственными целевыми фондами» налоговым органам фактически предоставлялось временное право приостанавливать операции плательщиков налогов на счетах в банках и других финансово-кредитных учреждениях. Однако комитет Верховной Рады по вопросам финансов и банковской деятельности в своем письме «О некоторых вопросах применения Закона Украины № 2181-III от 21 декабря 2000 года «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» разъяснил, что в соответствии с законом налоговые органы указанного права лишены. Государственная налоговая администрация Украины, не согласившись с тем, что распоряжения налоговых органов о приостановке операций на счетах клиентов должны быть отозваны, обратились в комитет с просьбой отозвать указанное письмо [48, с. 74].



Как указывает крупный казахстанский специалист: «Каждое государство в ходе своего исторического развития выработало свои правила и процедуры установления налогов и порядок принятия того правового акта, которым вводится налог. В большинстве стран уже давно прошли времена, когда налог вводился единоличным распоряжением монарха, и на установлении налога сказывается форма правления, принятая в данной стране, включая ее парламентские институты. Причем вводится налог путем принятия, как правило, правового акта в форме закона, т. е. парламентского акта.

В целом же процедура установления налога включает в себя как минимум определение того, кто, во-первых, устанавливает налог (какой государственный орган принимает правовой акт, посредством которого вводится налог), во-вторых, в какой форме осуществляется установление налога (вид правового акта, посредством которого устанавливается и вводится налог), в-третьих, в каком порядке производится установление налога (механизм принятия правового акта, посредством которого вводится налог)» [15, с.151].

Конституция Республики Кыргызстан совершенно однозначно определяет: «Право установления налогов принадлежит Жогорку Кенешу Кыргызской Республики» (т. е. парламенту Киргизии - авт.).

В соответствии с Конституцией Республика Молдова «налоги, сборы и любые другие доходы государственного бюджета, бюджета государственного социального страхования и бюджетов районов, городов и сел, устанавливаются согласно закону соответствующими представительными органами. Любое иное налогообложение запрещено» (статья 132). Установление республиканских налогов и сборов согласно Конституции Республики Беларусь отнесено к компетенции Палаты представителей (статья 97).

Примерно такое же положение содержит и Конституция Республики Молдова: «Налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечить справедливое налоговое бремя» (пункт 2 статьи 58). Однако, что такое «налоговая» или «финансовая» платежеспособность либо «податные возможности» налогоплательщиков в конституциях не раскрывается, отсылая решение этого вопроса налоговому законодательству.

Согласно Конституции Украины «каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом» (статья 67). Конституция Республики Армения устанавливает, что «каждый обязан в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи» (статья 46).

Конституция Азербайджанской Республики довольно категорически предусматривает: «Выплачивать установленные законом налоги и другие государственные сборы в полном объеме и своевременно есть долг каждого» (часть первая статьи 82). По Конституции Республики Узбекистан «граждане обязаны платить установленные налоги и местные сборы» (статья 51). Аналогичную обязанность содержит и Конституция Республики Таджикистан, в силу которой «уплата налогов и сборов, определяемых законом, является обязанностью каждого» (часть первая статьи 45).

Конституция Российской Федерации устанавливает: «Каждый обязан платить законно установленные налог и сборы» (статья 57) [3, с. 383-391; 75, с. 3; 76, с. 298-330; 77, с.18; 78, с.131-170; 79, с. 262-284; 80, с. 723-750; 82-84].

Анализ положений конституций стран постсоветского пространства показал, что практика, законодательная техника и принципы налогового правотворчества в этих странах в целом схожи и нуждаются в дальнейшем совершенствовании.

### **3 АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА В КАЗАХСТАНЕ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ**

#### **3.1 Акты субъектов налогового правотворчества и практика их применения в Казахстане**

Правовая форма – это организационная форма деятельности органов государства, их должностных лиц, которая во-первых, предусмотрена правом и ему соответствует, во-вторых, своим результатом влечет юридически значимые последствия для субъектов права. Наличие совокупности указанных в определении двух сторон организационной формы деятельности государства служит основанием для квалификации ее в качестве правовой формы. Виды правовых форм деятельности государства: 1) учредительная (связана с формированием и совершенствованием органов государства его структурных подразделений); 2) правотворческая (связана с принятием, изменением, отменой нормативных правовых актов); 3) правоприменительная (связана с реализацией юридических норм); 4) контрольная (связана с проверкой соответствия поведения и деятельности подконтрольных субъектов требованиям права).

Как мы обозначили в первой главе, правотворчество - это деятельность государственных органов и должностных лиц по изданию, переработке и отмене нормативно-правовых актов.

К правотворческой деятельности, наряду с принятием новых юридических норм, относятся также отмена и изменение устаревших нормативно-правовых предписаний. Правотворчество представляет собой деятельность активную, государственную по своему характеру. Она была, есть и всегда будет важнейшим средством управления обществом и непосредственно связана с типом государства, его формой, механизмом и функциями.

Вопросы правотворчества постоянно находятся в поле зрения юристов-ученых и практиков, специалистов в области теории права, а также отдельных юридических дисциплин. Эта проблема постоянно волнует юристов не только нашей страны, но и других стран ближнего и дальнего зарубежья.

Определения правотворчества многочисленны. Однако их можно свести к двум основным позициям. По мнению одних авторов, правотворчество представляет собой юридически оформленную особую форму или вид деятельности по установлению и закреплению воли господствующего класса (всего народа) в нормативных правовых актах, а также по изменению и отмене правовых актов. Другая точка зрения трактует правотворчество более широко. Под правотворчеством понимается направленная на достижение целей развития общества организационно оформленная деятельность государства по выявлению потребности в нормативном правовом регулировании общественных отношений и созданию в соответствии с выявленными потребностями новых правовых норм, замене и отмене действующих.

Весьма объемна и разнообразна посвященная этим вопросам специальная литература. Но в отношении функционирования института налогового правотворчества, практически отсутствуют научные разработки.

Конечно, налоговое правотворчество относится к числу юридических категорий, имеющих в равной мере научное и практическое значение. Его надлежашая организация - необходимое условие качества и эффективности результатов правотворчества - законов и подзаконных актов в сфере налогового права. Характеристика всякого объекта включает нужное соотношение его количественных и качественных показателей. В равной мере это справедливо и применительно к системе налогового законодательства. Между тем в течение ряда десятилетий, вопрос о качестве налоговых законов, да и об их необходимом количестве, если и обсуждался, то преимущественно как проблема прикладного порядка.

Качество нормативного правового акта – понятие, прежде всего юридическое. Однако, учитывая неразрывную связь законодательной стратегии с реализацией политических решений, которые должны базироваться в свою очередь на познании социально-экономических процессов, термин «качество нормативных правовых актов в сфере налогового права» необходимо рассматривать также под углом зрения его политических и социальных характеристик. Это мы попытались проанализировать в ходе научного исследования, учитывая мнение казахстанского специалиста в сфере налогового права Порохова Е.В. Таким образом, пути повышения качества законов и подзаконных актов в сфере налогового права, находятся во всех трех плоскостях – социальной, политической и юридической.

В идеале перед законодателем в процессе налогового правотворчества всегда стоит задача максимально точного отражения в нормативных правовых предписаниях явлений общественной жизни и правильного реагирования на возникающие проблемные ситуации. Следовательно, социальная характеристика качества налоговых законов и подзаконных актов неизбежно охватывает два момента. Во-первых, степень адекватности отражения в нормативном правовом акте происходящих в обществе процессов. Во-вторых, точность проецирования этих процессов на будущее, прогнозирования возможных путей развития общества и неразрывно связанного с этим выбора оптимальных путей их видоизменения в желательном направлении при помощи норм налогового права.

Переходя к рассмотрению субъектов налогового правотворчества, необходимо отметить, что основным методом осуществления налоговой деятельности государства, выступает издание государством в лице уполномоченных на то государственных органов нормативных правовых актов.

Посредством издания этих актов государство устанавливает налоги и вводит их в действие, определяет права и обязанности субъектов и участников налоговых правоотношений (в первую очередь, налогоплательщиков), устанавливает юридическую ответственность за совершение налоговых правонарушений, формирует структуру и определяет компетенцию своих

налоговых органов. Совокупность этих актов образует налоговое законодательство страны. Налоговый кодекс употребляет в данном случае термин «законодательство о налогах и сборах».

Согласно статье 35 Конституции РК, законность установления налогов означает возможность их установления: 1) только законодателем, 2) только в форме закона и 3) только в предусмотренной для принятия законов процедуре (в законодательном процессе).

Таким образом, первым и основным субъектом налогового правотворчества является законодательный орган – *Парламент РК*. Именно Парламент РК наделен полномочиями принимать, изменять, дополнять и отменять нормы Налогового кодекса РК. Соответственно, результат налогового правотворчества Парламента РК – налоговый кодекс занимает центральное место в системе налогового законодательства Казахстана.

Нормы налогового кодекса являются нормами прямого действия и применяются к налоговым правоотношениям непосредственно, не требуя издания специальных дополнительных подзаконных актов, конкретизирующих или разъясняющих нормы самого Налогового кодекса.

Помимо налогового кодекса, в состав налогового законодательства Республики Казахстан входят нормативные правовые акты, принятие которых прямо предусмотрено кодексом. Т.е. речь идет о подзаконных актах. Уполномоченными органами по изданию подзаконных актов, согласно нормам Налогового кодекса являются – *Правительство РК, уполномоченный орган и местные представительные органы*.

Результатом налогового правотворчества Правительства РК как субъекта налогового правотворчества являются постановления, принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом в порядке делегированного нормотворчества для уточнения и дальнейшего развития отдельных норм кодекса.

Уполномоченный орган (Налоговый комитет МФ РК) также является субъектом налогового правотворчества и издает нормативные правовые акты по вопросам налогообложения. Результаты налогового правотворчества уполномоченного органа выражены в форме приказов, которые предусмотрены кодексом.

Местные представительные органы также являются субъектами налогового правотворчества. Результаты их деятельности оформляются в виде решений, устанавливающих ставки отдельных видов налогов и платежей в бюджет.

Поскольку компетенция и порядок принятия актов налогового законодательства указанных субъектов регламентированы и в меньшей мере вызывают вопросы и различные толкования среди научных кругов, мы рассмотрим более подробно результаты налогового правотворчества таких субъектов как Конституционный Совет РК и Верховный Суд РК, проанализируем международные договоры как результат налоговой

правотворческой деятельности государства в рамках внешней политики, а также рассмотрим проблемы принятия подзаконных налогово-правовых актов.

Самое серьезное место в системе государственных органов в вопросах налогового правотворчества занимает *Конституционный Совет РК*.

Статья 72 Конституции РК предоставляет Конституционному Совету полномочия решать вопросы конституционности налоговых законов и международных договоров, как до подписания/ратификации, так и в ходе их применения судами.

Таким образом, постановления Конституционного Совета РК согласно статье 4 Конституции РК являются формой действующего права, и принимаемые им акты в сфере налогового законодательства соответственно становятся источником налогового права.

Правовые последствия принятия нормативных постановлений Конституционного Совета РК предусмотрены нормами статьи 74 Конституции РК, по которым законы и международные договоры, признанные не соответствующими Конституции, не могут быть подписаны либо, соответственно, ратифицированы и введены в действие, а законы и иные нормативные правовые акты, признанные неконституционными, отменяются и не подлежат применению [15, с. 131].

Конституционный Совет РК имеет право принимать нормативные постановления в пределах своей компетенции. Но при этом, характер полномочий и порядок их реализации, дает возможность Конституционному Совету принять один из двух процессуальных решений: 1) о признании актов не соответствующими Конституции РК или 2) о признании актов соответствующими Конституции РК.

Кроме того, пп. 4) п.1 статьи 72 Конституции РК наделяет Конституционный Совет полномочиями давать официальное толкование норм Конституции. Но в результате и этой деятельности, никаких новых правовых норм не создается.

Следовательно, несмотря на высокий статус принимаемых актов и широкие полномочия, Конституционный Совет однако ограничен в своих полномочиях в налоговом правотворчестве. Так, Конституционный Совет РК не вправе принимать нормы, которые относятся к исключительной компетенции Парламента, Президента, Правительства РК. К примеру, Конституционный Совет не вправе принимать нормы, устанавливающие налоги, поскольку это исключительная компетенция Парламента и может быть реализована только в форме закона. И в самой Конституции сказано, что долгом каждого является уплата только законно установленных налогов.

Кроме того, Конституционный Совет РК не может и отменять налоги. Т.е. даже при наличии решения Конституционного Совета о признании не соответствующим Конституции РК какого либо налогового закона, не может означать отмену самого налога. Последний лишь может быть признан неустановленным.

Исходя из анализа действующего законодательства, практика специального налогового правотворчества Конституционного Совета РК сводится всего лишь к одному постановлению, принятому за его всю деятельность. Речь идет о Постановлении №2 от 15 апреля 2004 года «О проверке конституционности пункта 1 статьи 53 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налогового кодекса) и пункта 13 Правил проведения специализированного аукциона по реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика в счет погашения налоговой задолженности, утвержденных постановлением Правительства РК от 25 мая 2002 года, по обращению специализированного межрайонного экономического суда Костанайской области» [85].

Единичный случай такого специального налогового правотворчества Конституционного Совета РК скорее всего не следствие того, что в практике применения налоговых норм отсутствуют противоречия нормам Конституции РК, а результат того обстоятельства, что в Конституционный Совет могут обращаться с вопросами проверки действующих законов только суды. А последние, в силу сложных процессуальных моментов обращения в Конституционный Совет, и в связи с нежеланием затягивать текущие рассматриваемые дела и имея альтернативу «неприменения» правовых норм, противоречащих Конституции, стараются не обращаться с такими запросами.

Далее рассмотрим деятельность *судебных органов и Верховного Суда РК* как субъекта налогового правотворчества.

Проблема признания судов участниками правотворческого процесса, а их актов – источниками права, является предметом постоянных споров между учеными.

Так, по мнению известного ученого-цивилиста М.К. Сулейменова «Любое руководящее разъяснение Верховного суда – это нормативный правовой акт, устанавливающий новую норму права как общеобязательное правило поведения» [86].

Для начала рассмотрим являются ли источником налогового права индивидуальные судебные акты, принимаемые судами.

Решения судов, выносимые по делам об оспаривании нормативных правовых актов государственных органов, прямо предусмотрены в п.4 статьи 285 ГПК РК как самостоятельный источник права. То есть, согласно этой статье, решение суда, которым нормативный правовой акт в целом или в части признан недействительным, является обязательным для органа или лица принявшего этот акт, а также для граждан и круга лиц, на права и свободы которых распространялся этот акт. Следовательно, индивидуальные судебные акты, принимаемые по результатам рассмотрения дел об оспаривании нормативных правовых актов по вопросам налогообложения, признаются государством в качестве источника налогового права.

Все другие индивидуальные акты судей, которыми разрешаются конкретные дела (споры), не являются источниками права.

Таким образом, как делает вывод известный ученый Е.В. Порохов, судебный прецедент по конкретному спору, который санкционируется государством в качестве общеобязательного для применения всеми в последующих аналогичных спорах, присущ налоговому праву РК в качестве источника права только в случаях осуществления судами РК нормоконтроля за законностью принятых подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения [15, с.149].

Следующий факт относительно результатов налоговой правотворческой деятельности судов, к которому в результате анализа налогового законодательства пришли казахстанские ученые, это то, что суды являются единственными государственными органами в РК, которые имеют право освобождать налогоплательщиков от уплаты существующих у них налогов. Причем, такое освобождение от налогообложения производится судом в индивидуальном порядке по собственному усмотрению.

Так, пп.1) п.3 статьи 45 Налогового кодекса РК предусматривает индивидуальное освобождение от налогов несовершеннолетних детей умершего налогоплательщика – физического лица [16].

Это уникальная норма, предусматривающая индивидуальное освобождение от уплаты налогов на основании решения судебной власти по его собственному усмотрению (не законодательной, не исполнительной).

Таким образом, вышеописанные два случая, представляют собой ту сферу, когда судебная практика составляет прецедентное значение в Казахстане. В остальных же случаях, судебная практика становится источником права только опосредованно, после ее обобщения и анализа Верховным Судом РК.

В соответствии с пп 2) и 3) п.1 статьи 22 Конституционного закона РК «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан», пленарное заседание Верховного Суда изучает судебную практику и по итогам ее обобщения рассматривает вопросы соблюдения законности при отправлении правосудия судьями; принимает нормативные постановления, дает разъяснения по вопросам судебной практики и вносит предложения по совершенствованию законодательства [87].

По итогам изучения и обобщения судебной практики Верховный Суд принимает нормативные постановления.

Согласно статье 4 Конституции РК, нормативные постановления Верховного Суда РК относятся к действующему праву Республики Казахстан.

Нормативные постановления Верховного Суда иногда представляют собой новые правовые нормы, ранее не существовавшие. Отсюда следует, что официально признаваемый государством по Конституции РК источник права, нормативные постановления ВС являются актами судебного правотворчества.

Примером может служить нормативное постановление Верховного Суда РК от 23 июня 2006 года №5 «О судебной практике применения налогового законодательства», которое указывало, что в соответствии с частью 2 статьи 49 ГПК РК, суд не утверждает мировое соглашение сторон, если оно противоречит закону. Мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом



нарушает установленные Налоговым кодексом принципы обязательности, определенности и справедливости налогообложения. Кроме того, права сторон на окончание дела мировым соглашением связано с наличием между ними основанных на равенстве имущественных отношений. Налоговые же отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В этой связи, суд не вправе утверждать мировое соглашение по налоговым спорам» [88].

Таким образом, это пример новой запретительной нормы адресованной конкретным субъектам налоговых правоотношений.

Следовательно, можно установить, что в нормативных постановлениях Верховного Суда РК:

- 1) содержатся разъяснения и руководящие указания по разрешению тех или иных спорных вопросов в судебной практике;
- 2) в случае существования неясности, двусмысленности и противоречий – дается нормативное судебное толкование правовых норм других источников права;
- 3) в случае существования пробелов в законодательстве и праве – формулируются самостоятельные правовые нормы исходя из смысла законов, общих начал и принципов права [15, с.160]

При это, также как и в случае с Конституционным Советом РК, Верховный Суд РК при обобщении судебной практики по налоговым спорам, не имеет полномочий создавать нормы, которые бы устанавливали, вводили, отменяли налоги, поскольку это относится к исключительной компетенции Парламента РК и могут быть приняты только в форме законов.

Кроме того, особенностью результатов налогового правотворчества Верховного Суда РК является то что эти нормы обязательны для применения всеми субъектами налогового права, а не только судами.

Нормативные постановления Верховного Суда РК по своей юридической силе находятся вне иерархии всех других нормативных правовых актов (согласно определению п.4 статьи 4 Закона РК «О нормативных правовых актах»). Это скорее всего связано с тем, что при отправлении правосудия судьи независимы и подчиняются Конституции и законам РК. И при обобщении судебной практики, Верховный Суд производит анализ существующих нормативных правовых актов всех уровней иерархии – от законов до подзаконных актов на предмет их соответствия Конституции РК и применимости к спорным правоотношениям.

При этом, признавая отдельные законы или нормы недействительными, но не отменяя их (поскольку нет полномочий), тем не менее, суды делают их бездействующими, не применяя к соответствующему спору/ситуации. И при принятии нормативного постановления, пленарное заседание Верховного Суда РК вправе представить предложение в Парламент РК по совершенствованию законодательства.

Считаем необходимым также отметить следующий факт, что в законодательстве РК отсутствует порядок проверки законности нормативных

постановлений Верховного Суда и механизм их нейтрализации, в случае их противоречия Конституции РК или законам.

То есть, если в системе права нормативные постановления Верховного Суда занимают равное положение с иными источниками права, то соответственно на них должен распространяться и механизм проверки на соответствие Конституции РК.

Следовательно, нормативные постановления Верховного Суда РК наравне с другими источниками права подлежат оценке судами при разрешении конкретных дел, на предмет их соответствия Конституции РК и в порядке статьи 78 Конституции РК, они также могут стать предметом проверки по обращению судов.

Еще один момент относительно юридической силы нормативного постановления Верховного Суда РК, отмечает Е.В. Порохов. Так, с одной стороны нормативное постановление Верховного Суда должно соответствовать Конституции РК и законам РК, а с другой стороны, оно одновременно признается Законом «О нормативных правовых актах» находящимся вне иерархии нормативных правовых актов (п.4 статьи 4). При возникновении же конкретной ситуации противоречия норм нормативного постановления Верховного Суда РК нормам законов, установить приоритет действия указанных норм между собой по закону в таком случае не представляется возможным [15, с.165]

Таким образом, можно сделать вывод, что судебная практика и ее обобщенный анализ в виде результатов налогового правотворчества Верховного Суда влияют на дальнейшее развитие налогового права страны.

Теперь рассмотрим такой не менее важный акт налогового правотворчества государства как *международный договор*.

Известно, что Казахстан как субъект международного права признает на своей территории действие международно-правовых актов как самостоятельный источник права. Так, п.1 статьи 4 Конституции установлено, что действующим правом в РК помимо прочего также являются нормы международных договорных и иных обязательств Республики.

Источниками права в Казахстане признаются международно-правовые акты, которые делятся на нормативные международные договоры и нормативные решения международных организаций, которые являются обязательными для государств- участников этих организаций.

Международные договоры, ратифицированные Республикой Казахстан, в соответствии со статьей 4 Конституции РК имеют приоритет перед ее законами [77].

Ратификация (утверждение, принятие и присоединение) определена законодательно в пп.13) статьи 1 Закона РК «О международных договорах» как международный акт, совершаемый на основании соответствующего нормативного правового акта, посредством которого Республика Казахстан выражает в международном плане свое согласие на обязательность для нее международного договора [89].

В статье 11 Закона РК «О международных договорах» предусмотрен перечень договоров подлежащих обязательной ратификации. Так, среди прочего содержится пункт о том, что подлежат ратификации международные договоры выполнение которых требует изменения действующих или принятия новых законов, а также устанавливающие иные правила, чем предусмотрено законами РК.

Как правило, все международные договоры (конвенции) об избежании двойного налогообложения содержат в себе нормы, отличающиеся от национального законодательства (иные ставки налогов, иные определения объектов и условий налогообложения). В связи с чем, все международные договоры по вопросам налогообложения подлежат обязательной ратификации.

Согласно требованию п.3 статьи 4 Конституции. Все действующие международные договоры с участием Казахстана применяются непосредственно, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для его применения требуется издание закона. То есть, международные договоры имеют прямое действие на всей территории Республики, за исключением случаев, когда в самом международном договоре указано, что для его применения требуется принятие специального закона.

Реализация норм международного договора производится субъектами урегулированных правоотношений непосредственно. Однако, бывают случаи, к примеру в сфере применения норм международных договоров по вопросам налогообложения, что государство в лице уполномоченного органа (налогового комитета МФ РК) самостоятельно взяло на себя функции по администрированию таких международных договоров. Так, согласно Правилам администрирования международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), утвержденным приказом Министра финансов РК от 3 октября 2002 года №469, для того чтобы иметь возможность применить положения международного договора, налогоплательщики должны были подавать соответствующее заявление налоговый орган. К заявлению должны были прикладываться документы, которые не предусматриваются в налоговых конвенциях. Более того, налоговый орган был вправе по своему усмотрению не дать разрешение налогоплательщику применить соответствующую конвенцию.

Эти правила утратили силу в 2009 году, однако в период действия они применялись и до сих пор при разрешении налоговых споров того периода, судебные органы применяют положения этих правил. Более того, в нынешнее время в налоговых органах применяются внутренние акты -правила администрирования налоговых конвенций. И на практике до сих пор налогоплательщики не могут самостоятельно применить нормы Конвенции и лишены возможности реализации своих прав по ее нормам без специального на то акта налогового органа.

Таким образом, существующую практику применения норм международных договоров нельзя признать обоснованной, поскольку в таком случае становится бездействующей декларируемая нормами международных

договоров непосредственность применения норм международных договоров всеми субъектами права, отношения которых регулируются такими договорами.

И наконец, рассмотрим особенности принятия и действия *подзаконных нормативных правовых актов* по вопросам налогообложения.

Особо здесь следует выделить подзаконное нормотворчество, когда: а) происходит конкретизация норм законов в подзаконном акте, б) происходит регулирование подзаконными актами тех общественных отношений, которые не относятся к сфере законодательного органа (делегированное законодательство).

В качестве примеров подзаконного налогового правотворчества Правительства можно привести такие акты как:

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 октября 2011 года № 1238 Об утверждении форм документов, предусмотренных Кодексом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)»;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1314 «О создании Консультационного совета по вопросам налогообложения»;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 14 октября 2011 года № 1174 Об утверждении формы налоговой учетной политики для налогоплательщиков, применяющих специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 8 ноября 2011 года № 1310 Об утверждении форм налоговой отчетности и правил их составления;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1333 Об установлении норм расходов на проживание и выплату суммы денег обучаемому лицу;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 30 декабря 2009 года № 2275 Об утверждении перечня юридических лиц, основным видом деятельности которых является осуществление заемных операций или выкуп прав требования и сто процентов голосующих акций (долей участия) которых принадлежат национальному управляющему холдингу, имеющих право на вычет суммы расходов по созданию провизии (резервов) против сомнительных и безнадежных активов, условных обязательств, за исключением активов и условных обязательств, предоставленных в пользу взаимосвязанных лиц либо третьим лицам по обязательствам взаимосвязанных лиц (кроме активов и условных обязательств кредитных товариществ), правил его формирования и правил отнесения активов и условных обязательств к категории сомнительных и безнадежных;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 13 мая 2009 года № 703 Об утверждении перечня товаров собственного производства (работ,

услуг) по видам деятельности, соответствующим целям создания специальных экономических зон;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1323 Об утверждении ставок налога на добычу полезных ископаемых по редким и редкоземельным металлам;

- Постановление Правительства Республики Казахстан от 30 марта 2009 года № 428 Об утверждении ставок сбора за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, производимую в ускоренном порядке и множество других постановлений.

Всего по нашим подсчетам в реализацию Налогового Кодекса РК Правительством РК было принято более 25 постановлений.

Нельзя не упомянуть и о компетенции налогового комитета как субъекта налогового правотворчества, пределы нормотворческих возможностей которого строго регламентированы, и тем не менее вызывают множество проблем на практике.

В качестве примеров подзаконного налогового правотворчества Налогового комитета (МФ) РК можно привести такие акты как:

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 633 «Об утверждении форм документов» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 28.06.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 11 февраля 2011 года № 80 «Об утверждении Правил, форм и сроков представления Министерством транспорта и коммуникаций Республики Казахстан и его подразделениями в органы налоговой службы сведений о налогоплательщиках, имеющих объекты налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, а также об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением»;

- Правила составления и представления налоговой отчетности крупными налогоплательщиками, подлежащими мониторингу, за исключением страховых, перестраховочных организаций, юридических лиц осуществляющих банковскую деятельность, отдельные виды банковских операций на основании лицензии, деятельность по привлечению пенсионных взносов и пенсионным выплатам, а также деятельность по инвестиционному управлению пенсионными активами (Формы 1.1 - 1.7) (утверждены приказом Министра финансов Республики Казахстан от 20 декабря 2010 года № 644);

- Совместный приказ Министра финансов Республики Казахстан от 2 февраля 2010 года № 34 и Министра экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан от 4 февраля 2010 года № 26 «Об утверждении Критериев оценки степени рисков»;

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 29 июля 2010 года № 385 «Об утверждении Инструкции по применению Системы управления рисками в целях возврата превышения налога на добавленную стоимость»;

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 637 «О некоторых вопросах налогового

администрирования» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.08.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 635 «Об утверждении государственного реестра контрольно-кассовых машин» (с дополнениями по состоянию на 15.08.2011 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 634 «Об утверждении форм налоговых заявлений» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 17.09.2010 г.);

- Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 636 «Об утверждении технических требований и формы соответствия техническим требованиям контрольно-кассовых машин»;

- Приказ Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 4 июня 2009 года № 198 «Об утверждении Методических рекомендаций по рассмотрению жалоб налогоплательщиков (налоговых агентов) на результаты налоговых проверок» (с изменениями и дополнениями от 12.05.2010 г.).

Как видно перечень актов уполномоченного органа сравнительно не большой, и в основном касается отношений по налоговому администрированию, которыми должны руководствоваться сами налоговые органы.

Полагаем уместным в данном контексте описать некоторые проблемы вызываемые возможностью признания нормативными различного рода информационными писем и письменных разъяснений уполномоченного органа.

По мнению самого Налогового Комитета РК, его письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, не подлежат подготовке, регистрации и обязательной публикации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения МФ, НК предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, публикуются в неофициальном порядке. Такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письма имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют участникам налоговых правоотношений руководствоваться нормами налогового законодательства в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной МФ или НК РК. Однако, на практике проблема возникает в связи с тем, что нижестоящие налоговые органы воспринимают разъяснительные письма вышестоящих налоговых органов как обязательные инструкции по вопросам применения законодательства РК о налогах и сборах. В результате чего зачастую происходят споры между налогоплательщиками имеющими свое видение по интерпретации той или иной нормы налогового закона и налоговыми органами

имеющими свой взгляд «спущенный сверху». Более подробно на этой проблематике мы остановимся в третьем разделе данной работы, с описанием предложений по устранению проблем связанных с разъяснительной практикой налоговых органов.

В целом, наглядный обзор практики налогового правотворчества в Казахстане приведен в Таблице 1 – Аналитическая справка по развитию практики налогового правотворчества в Казахстане, расположенной в конце настоящей диссертации.

### **3.2 Особенности законодательной техники налогового правотворчества в Казахстане**

Для начала полагаем необходимым определиться с понятием «законодательная техника», а также с соотношением понятий «законодательная техника» и «юридическая техника».

Принято считать, что законодательная техника является составной частью нормотворчества, которая помимо законодательной включает также и технику разработки и принятия подзаконных актов. При этом, сама техника нормотворчества представляет собой часть более широкого понятия «юридическая техника», которая включает в себя технику толкования и реализации правовых норм.

В теории российского права существуют разные взгляды на понятие и содержание законодательной техники. По мнению А.С. Пиголкина, «под законодательной техникой понимается система правил и приемов подготовки наиболее совершенных по форме и структуре проектов нормативных актов, обеспечивающих максимально полное и точное соответствие формы нормальных предписаний их содержанию, доступность, простоту и обозримость нормативного материала, исчерпывающий охват регулируемых вопросов» [90].

По мнению Т.Я. Хабриевой и Н.А. Власенко законодательная техника определяется как «методики, приемы и правила изложения правовых норм» [91].

Приведенные мнения очень схожи, поскольку объектом законодательной техники в них выступает текст акта, в работу над которым и направлены усилия законодателя. Требования юридической техники направлены на обеспечение логической простоты, последовательности и отсутствия противоречий в текстах норм, лаконичности текста и содержательности норм, формулировок и терминов и т.п. К ним же можно отнести требования по оформлению нормативного правового акта.

По мнению другого автора, Д.А. Керимова, законодательная техника в широком смысле включает в себя науку законотворчества, законодательную политику и законодательную технику в узком смысле, т.е. технические средства и приемы построения правовых норм [92].

Профессор Т.В. Кашанина в своих работах также придерживалась именно такого широкого понимания законодательной техники, и различала следующие

элементы:

- содержательные правила;
- правила логики права;
- структурные правила;
- языковые правила;
- формальные (реквизитные) правила;
- процедурные правила [93].

Далее рассмотрим применение указанных элементов законодательной техники в процессе налогового правотворчества.

*Правило содержательности* направлено на достижение социальной адекватности налоговой нормы [93, с.104].

Социальная адекватность налоговых норм подразумевает применимость норм для эффективного регулирования общественных отношений в сфере налогообложения, что в свою очередь должно достигаться посредством: а) нахождения общественного отношения в сфере налогово-правового регулирования; б) однородности правового регулирования; в) выбора надлежащей правовой формы; г) обеспечения соответствия налоговых норм принципам и нормам международного права.

Рассмотрим подробнее все эти условия.

Итак, прежде всего речь идет о том, что налоговая норма должна регулировать только те общественные отношения, которые входят в сферы правового регулирования и подлежат регламентации именно нормами налогового права, а не других отраслей.

Так, согласно ст.1 НК РК, Кодекс регулирует властные отношения по установлению, введению и порядку исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также отношения между государством и налогоплательщиком, связанные с исполнением налоговых обязательств.

То есть, практически, исходя из этой нормы, можно установить отношения, к которым должны применяться нормы Налогового кодекса, а также отграничить эти отношения от других отношений, близких по своему содержанию или смежных с налоговыми, но урегулированных другими отраслями права Республики Казахстан, к которым Налоговый кодекс не должен применяться. Другими словами, эта норма обязывает субъектов правоприменительной деятельности применять Налоговый кодекс к налоговым отношениям и не позволяет распространять его действие на неналоговые отношения.

Однако, в казахстанской практике периодически включаются в Налоговый кодекс нормы, регулирующие не налоговые, а иные отношения, что вызывает проблемы в правоприменении.

Так, к примеру, при исследовании в суде вопроса о правомерности включения налоговым органом в уведомление суммы начисленных им налогов, штрафов и пени представителями налогового органа в обоснование своей позиции указывалось на то, что включение в уведомление суммы административных штрафов было прямо предусмотрено п/п. 4 п. 3 ст. 541



Налогового кодекса. Хотя, в соответствии со ст. 642-654 КоАП, привлечение налогоплательщика к административной ответственности за совершение им налогового правонарушения и наложение на него штрафа производятся по постановлению по делу об административном правонарушении, которое составляется по правилам и в порядке, предусмотренном КоАП. Кроме того, налоговыми органами не был принят во внимание вопрос о том, что отношения по привлечению налогоплательщика к административной ответственности путем наложения на него административных штрафов составляют предмет регулирования КоАП (п. 2 ст. 7 КоАП) и не являются предметом регулирования Налогового кодекса (ст. 1). Этот казус, в конечном итоге был разрешен, тем, что в 2004 году в Налоговый кодекс были внесены изменения и штрафы были исключены из перечня платежей, взыскиваемых налоговыми органами по уведомлению.

Следующее условие однородности правового регулирования понимается как необходимость включения в налоговые законы только налоговые нормы, и недопустимость включения налоговых норм в иные законы.

До недавнего времени, часто практиковалось включение различного рода норм о налоговых льготах в неналоговые законы: Закон РК «О некоммерческих организациях», Закон РК «О государственной поддержке агропромышленного комплекса», Закон РК «Об образовании» и пр.

Среди ученых и практиков часто вставали вопросы о несоответствии предоставления индивидуальных налоговых льгот принципу всеобщности налогообложения предусмотренному в Конституции РК.

Сегодня эта проблема разрешена. При необходимости предоставления каких либо налоговых льгот той или иной отрасли либо сфере, параллельно вносятся изменения в Налоговый кодекс РК.

Проанализируем следующее содержательное требование в виде выбора надлежащей правовой формы. Налоговый кодекс РК предусматривает две основные формы правовых актов, относящихся к источникам налогового права. Речь идет о самом Налоговом кодексе и о нормативных правовых актах, принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом (ст.2 НК РК).

Ввиду сложившейся негативной практики по изданию налоговыми органами актов возлагающих на налогоплательщиков дополнительные права и обязанности, не предусмотренные в налоговом кодексе, законодатель установил приоритет законодательного регулирования налоговых отношений.

Но все же на практике были случаи, когда налоговыми органами принимаются акты, расширяющие или дополняющие нормы Налогового кодекса.

В качестве примера, можно привести Инструкцию Налогового комитета по порядку администрирования международных конвенций об избежании двойного налогообложения, которая фактически содержала в себе обязательные требования для налогоплательщиков не предусмотренные ни Налоговым кодексом, ни самими Конвенциями.

Далее следует провести анализ соответствия налоговых норм Республики

Казахстан международным правовым нормам, что также является одним из важных требований к содержанию налоговых норм.

Данное требование выполняется закреплением в ст.2 НК РК о преимущественном действии международных договоров, содержащих налоговые нормы над НК РК.

Рассмотрим применение следующего элемента законодательной техники – *правила логики права* в процессе налогового правотворчества.

Речь идет о логичном изложении текстов налогово-правового акта, которое достигается при следующих условиях.

Единообразное понимание терминов. Вопрос понимания терминов в налоговом праве и единообразия терминологии, а также возможности применения в налоговом праве терминов, сформулированных в других отраслях права, является одним из активно обсуждаемых вопросов теории налогового права. В настоящий момент основной считается точка зрения, в соответствии с которой налоговое право не должно выделяться в самостоятельную систему права [94]. Это мнение подтверждается статьей 11 НК РК, устанавливающей возможность использования в налоговом праве определений, сформулированных другими отраслями права, если иное не установлено Налоговым кодексом РК.

На практике, использование в налоговых отношениях дефиниций и конструкций, сформулированных другими отраслями права вызывает множество вопросов.

К примеру для регулирования налоговых отношений часто применялась гражданско-правовая конструкция «добросовестный участник оборота», что вызывало множество споров при толковании той или иной ситуации между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Аналогичная ситуация возникает при использовании законодателями гражданско-правового термина «розничная торговля» в нормах НК РК.

Необходимо отметить, что термины используемые в НК РК не обязательно должны быть закреплены в нормах права как таковых. К примеру допускаются и неправовые понятия из других отраслей знания, зачастую из разделов экономической науки. Это объясняется тем, что «институт регулирования налоговых обязательств не является чисто правовым, а представляет собой сочетание различных экономических и правовых методов» [95]. При этом отмечается, что увеличение количества экономических терминов в налоговой норме есть проявление закономерности: общие нормы учитывают в основном правовые критерии, специальные нормы большее внимание уделяют экономической природе отношений [96]. Таким образом, можно сделать последовательный вывод о том, что использование экономических терминов в особенной части НК РК неизбежно. При этом, устанавливать экономические термины в нормах налоговых законов необходимо тогда, когда возникают споры в связи с пониманием таких терминов между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Согласованность разных частей документа и отсутствие коллизий.

Зачастую встречаются следующие основные виды коллизий и противоречий.

Во-первых, это коллизии и противоречия законодательных актов и подзаконных нормативных-правовых актов равной юридической силы, а также правоприменительных актов. В качестве примеров можно привести коллизии норм Налогового кодекса и неналоговых законов, содержащих нормы предоставляющие налоговые льготы, противоречивые письма-разъяснения налоговых органов, различное толкование судами одной и той же налоговой нормы и вынесение абсолютно разных решений по одинаковым спорам.

Во-вторых, это коллизии правовых актов разной юридической силы. Речь идет о противоречиях между нормами Налогового кодекса и подзаконных актов.

В-третьих, это коллизия в самих нормах Налогового кодекса, когда разные статьи кодекса противоречат друг другу, либо имеется противоречие между нормами права и изначальной концепцией (духом) заложенной при разработке НК.

В этой связи, хотелось бы привести следующий анализ. Налоговый кодекс как известно занимает центральное место в системе налогового законодательства. НК представляет собой кодифицированный нормативный правовой акт, и нормы налогового права в Налоговом кодексе регулируют однородные общественные отношения – налоговые, объединены в рамках единого нормативного правового акта, упорядочены и находятся между собой в определенной связи – систематизированы.

Характерной особенностью НК является то, что его нормы прямого действия и применяются к налоговым правоотношениям непосредственно. Для их применения не требуется издания каких-либо дополнительных нормативных правовых актов, конкретизирующих или разъясняющих те или иные положения НК.

Налоговый кодекс состоит из трех частей: Общей, Особенной и Налогового администрирования. В Общей части Налогового кодекса закреплены принципы налогообложения и налогового законодательства, основные понятия, общие положения о налоговых обязательствах и другие основополагающие установления, предопределяющие дальнейшую структуру всего налогового законодательства (в том числе Особенной части и части «Налоговое администрирование» Налогового кодекса).

Говоря о соотношении частей Налогового кодекса между собой в практике применения их норм при возникновении сомнений, разночтений и явных противоречий следует учитывать существование Постановления Конституционного совета РК от 29 октября 1999 г. № 20/2 «О представлении председателя Сарыаркинского районного суда города Астаны о признании неконституционной статьи 36 Закона РК «О нормативных правовых актах». В указанном Постановлении была дана оценка нормам права, содержащимся в общих положениях нормативных правовых актов. В частности, Конституционным советом РК было отмечено, что Конституция РК изложена

таким образом, что в разделе 1 «Общие положения» закреплены основы конституционного строя, основные конституционные принципы организации деятельности Республики и другие основополагающие установления. Нормы данного раздела обладают приоритетом по отношению к другим конституционным нормам. В результате Конституционным советом РК был сделан важный вывод о том, что приоритет норм общей части или общих положений нормативного правового акта по отношению к другим нормам нормативного правового акта является основополагающим принципом не только для конституционных норм, но и для всей системы действующего права Республики Казахстан.

Таким образом, по вопросу соотношения Общей и других частей Налогового кодекса следует иметь в виду, что нормы Общей части Налогового кодекса обладают приоритетом по отношению к другим его частям. Соответственно, нормы Особенной части и части «Налоговое администрирование» должны соответствовать в своем содержании основополагающим установлениям Общей части Налогового кодекса и не могут им противоречить.

Особенная часть Налогового кодекса в развитие, но не в противоречие, основополагающих норм Общей части устанавливает в своих нормах отдельные виды налогов и других обязательных платежей в бюджет и регламентирует особенности исполнения отдельных видов налоговых обязательств. Нормы Особенной части призваны учесть и регламентировать в механизме налогообложения то специфичное, что присуще отдельным видам налоговых обязательств.

Последняя часть Налогового кодекса «Налоговое администрирование» содержит в себе правовые нормы, регламентирующие порядок осуществления органами налоговой службы налогового контроля в форме специально предусмотренных для этого административных процедур. В частности, указанная часть Налогового кодекса содержит в себе правила: 1) регистрации и учета налогоплательщиков и объектов налогообложения; 2) назначения и проведения налоговых проверок; 3) осуществления камерального контроля; 4) осуществления мониторинга; 5) осуществления контроля за подакцизными товарами, за соблюдением порядка учета, хранения, оценки и реализации имущества, обращенного в собственность государства; над уполномоченными органами; 6) обжалования и рассмотрения в административном порядке жалоб налогоплательщиков на акты и действия налоговых органов и их должностных лиц.

Убедительность правовых документов.

Налоговые отношения представляют собой имущественные отношения и приводят к изъятию части имущества налогоплательщиков с последующей передачей его государству. Такие отношения связаны с безэквивалентным перераспределением денежных фондов и поэтому высококонфликтны и не могут быть урегулированы диспозитивным путем [97]. Поэтому важна убедительность налоговой нормы, которая достигается установлением простого

и понятного всем порядка исчисления и уплаты налогов, эффективными процедурами и неотвратимостью привлечения нарушителей законодательства к ответственности.

Следующий элемент законодательной техники налогового права – *структурные правила*.

Речь идет о строении нормативного правового акта. Как правило, структура нормативного правового акта представляет собой деление его текста на части, разделы, главы, статьи, а также приложения.

Налоговый кодекс РК состоит из 3 частей.

Первая часть – общая, состоящая из 2 разделов, включающих в себя 6 глав, регулирующих общие положения налогового права, закрепляющих правовой статус участников налоговых правоотношений, устанавливающих общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Вторая часть НК РК – особенная, состоит из 16 разделов, устанавливающих все виды налогов и платежей в бюджет, а также специальные налоговые режимы.

Третья часть НК РК – налоговое администрирование, закрепляющее порядок регистрации налогоплательщиков и объектов налогообложения, порядок осуществления налогового контроля, привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности, порядок обжалования актов, действий и бездействий налоговых органов.

Не совсем ясно, почему законодатель НК РК отказался от использования такого приема юридической техники как создание приложений к акту. Приложения обычно располагают в конце документа, в приложения можно выносить разные перечни, образцы документов, бланки, формы и т.п. Следует обратить внимание на следующий сравнительный факт: большинство перечней на которые делается ссылка в НК РК (перечень товаров освобожденных от НДС, перечень видов деятельности освобожденных от налогообложения и т.п.) отнесены к компетенции Правительства РК. Т.е. по сути, законодатель дает право Правительству самостоятельно определить тот или иной перечень, издав подзаконный акт. В России же, большинство таких перечней содержатся в текстах самого Налогового кодекса. Т.е. определение налогов, объектов налогообложения и порядка налогообложения полностью остается на усмотрение законодательного органа, тогда как в Казахстане масса примеров когда такие вопросы законодатель передает в ведение Правительства РК.

Также является интересным вопрос об установлении форм налоговых деклараций и порядка их заполнения. В настоящее время такое право принадлежит Налоговому комитету МФ РК. НК МФ РК использует свое право, утверждая своими приказами формы налоговых деклараций. Соответственно изменение формы налоговой декларации влечет возникновение обязанности налогоплательщика предоставлять декларацию в соответствии со вновь утвержденным образцом, а это не всегда возможно. Так, сроки принятия подзаконных актов и порядок их вступления в силу и никак не регламентированы НК РК. Существующая норма в статье 3 НК РК говорит о

том, что законодательные акты РК, вносящие изменения и дополнения в настоящий Кодекс, за исключением изменений и дополнений по налоговому администрированию, особенностям установления налоговой отчетности, а также улучшению положения налогоплательщиков (налоговых агентов), могут быть приняты не позднее 1 ноября текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

То есть, в указанной норме, во-первых речь идет о законодательных актах, а не о подзаконных, и во-вторых делается исключение для законодательных актов по особенностям установления налоговой отчетности.

Следовательно, нередко на практике случаи, когда форма налоговой декларации изменялась в момент, предшествующий истечению срока подачи соответствующей декларации налогоплательщиком. В результате, нередко случаи, когда налоговый орган отказывает налогоплательщику в принятии декларации в связи с тем, что она представлена по устаревшей форме, а налогоплательщик оправдывает себя тем, что на заполнение новой формы ему не хватит уже времени.

Аналогичная проблема была в России до 1 января 2007 года. Но там проблема была решена и стабильность форм налоговой отчетности нашла косвенное закрепление в статье 5 НК РК, в которой было установлено, что нормативные правовые акты о налогах и сборах органов исполнительной власти принимаются и вступают в силу в том же порядке, что и налоговые законы.

На наш взгляд, аналогичная норма должна найти отражение и в казахстанском кодексе. Более того, для окончательного устранения проблемы предлагается все формы налоговых деклараций и расчетов включить в текст НК РК в качестве приложений.

Также в качестве проблемы соблюдения структурных правил следует отметить существующий наряду с самим Налоговым кодексом РК Закон о его введении в действие. Речь идет о Законе РК от 10 декабря 2008 года «О введении в действие Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». Этот Закон состоит из 70 статей, в который 21 раз были внесены изменения, и который необходимо обязательно прочитывать, поскольку многие его нормы коррелируются (дополняют, уточняют) порядок действия норм самого Кодекса! То есть по сути, текст этого закона состоит из отдельных редакций не связанных между собой пунктов и абзацев статей НК РК, а также из указаний об утрате силы отдельных глав НК РК, статей, пунктов.

Переходя к следующему элементу юридической техники налогового права, предлагается рассмотреть – *языковые правила*.

Под языковыми правилами юридической техники налогово-правового регулирования понимаются требования к ясности, точности, доступности, краткости текста правовой нормы и стилю его изложения.

Анализ норм НК РК показывает, что требования ясности, доступности и краткости правовых норм не всегда соблюдается законодателем. По мнению

специалистов, доступность обеспечивается использованием максимально простых фраз, отказом от использования в правовых актах сложных конструкций с причастными и деепричастными оборотами. Казахстанский налоговый кодекс изобилует примерами сложных конструкций, т.е. неясности и многословности. К примеру п. 2 статьи 103 НК РК, устанавливающей особенности отнесения на вычеты расходов по вознаграждениям, состоит из 148 слов с 26 запятыми и 8 знаками скобок. Такая норма определенно вызывает сложности в прочтении и понимании.

Следующим важным элементом юридической техники налогового правотворчества являются – *формальные (реквизитные) правила*.

Под формально-реквизитными правилами понимают требования к виду нормативно-правового акта, указанию на орган, его издавший, надлежащий заголовок акта, указание на дату принятия налогового акта и его номер.

Если говорить о датах принятия налоговых актов и сроках вступления их в силу, то нередко случаи когда требования ст. 3 НК РК игнорируются. Так бывают случаи когда налоговые законы публикуются в дополнительном экстренном выпуске газеты «Казахстанская правда», датированном 31 декабря, но реально вышедшем уже в начале января следующего года. При этом налоговые органы всегда считают, что нормативные правовые акты опубликованные таким образом, вступили в силу уже с 1 января соответствующего года, т.е. еще до момента официального опубликования.

Введение в действие законодательных актов, вносящих изменения и дополнения в Налоговый кодекс ограничено календарной датой 1 января года, следующего за годом принятия. Следовательно эта дата должна являться самой ранней датой введения в действие такого законодательного акта, что должно быть отражено в самом законе о введении в действие. А при отсутствии в таких законодательных актах норм о дате введения в действие, должны применяться общие правила, предусмотренные для введения в действие законодательных актов, но в любом случае не ранее 1 января года, следующего за годом принятия.

Кроме того, необходимо принимать во внимание и нормы об обязательном опубликовании этих актов. Так, согласно Конституции РК, официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения.

Норма ст. 3 Налогового кодекса РК не устанавливает специальных требований к порядку принятия законов, отменяющих налоги. В связи с чем, к таким случаям должны применяться общие нормы о порядке принятия законов, как улучшающие положение налогоплательщиков.

Кроме того, ст.3 Налогового кодекса не содержит норм об обратной силе налогового закона. Следовательно, при разрешении вопросов об обратной силе налоговых законов должны также применяться общие нормы об обратной силе законов, установленные Законом «О нормативных правовых актах».

Что касается заголовков налоговых законов. Очень показательна американская практика названия законопроектов именами авторов или

инициаторов, например, Закон Джексона-Вэника, Закон Магнитского. В таком случае из названия законопроекта видно лицо, несущее политическую ответственность за данный законопроект.

Представляется перспективным внести подобную инициативу в Мажилис Парламента РК с целью внесения соответствующих изменений в Регламент Мажилиса устанавливающих необходимость указывать в названии закона имя его инициатора и разработчика. В результате законопроекты будут носить не безликие номера, а фамилии своих авторов, например: «Закон Карагусовой о предоставлении льгот участникам СЭЗ», или «3-й закон Назарбаева об увеличении ставок акцизов», или «Поправки партии «Руханият» об увеличении ставок за загрязнение окружающей среды».

На наш взгляд, при таком подходе, многонациональный народ лучше узнает своих законодателей, активистов, героев и сможет делать правильные выводы при участии в очередных выборах в органы власти.

И последний элемент законодательной техники налогового правотворчества – *процедурные правила*.

Под процедурными правилами понимаются требования к законности процедуры налогового правотворчества, рациональность процедуры, обоснованность и плановость процедуры, поиск компромиссов между участниками налогового правоотношения, процедурные сроки принятия налоговых нормативно-правовых актов, санкции за процедурные нарушения [93, с.127].

Наиболее важные процедурные правила налогового правотворчества содержатся в статье 3 Налогового кодекса РК.

Законодательные акты Республики Казахстан, вносящие изменения и дополнения в настоящий Кодекс, за исключением изменений и дополнений по налоговому администрированию, особенностям установления налоговой отчетности, а также улучшению положения налогоплательщиков (налоговых агентов), могут быть приняты не позднее 1 ноября текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

Но помимо проблемы, о которой говорилось выше связанной с тем, что эта норма говорит лишь о законодательных актах и не регламентирует процедурные правила для подзаконных актов, процедурные деликты нередки и влекут зачастую нарушения материальных прав налогоплательщиков.

Говоря о процедурных правилах, полагаем необходимым более подробно проанализировать и рассмотреть наиболее положительные тенденции по улучшению налогового правотворческого процесса в Казахстане.

Во-первых, при подготовке законопроектов в сфере налогового права нужны разумная неторопливость, время, чтобы продумать вопрос, осуществить его всестороннюю проработку, учесть зарубежный опыт, провести необходимые консультации, обсуждения и т. п. Как говорят, законотворчество вообще, а особенно в сфере налогового права не терпит суеты. Вот почему так важна правильная, рациональная организация этой весьма специфической деятельности.



Изучив, теорию и практику организация работы над законопроектом вообще, а в частности в сфере налогового права можно, на наш взгляд констатировать следующий наиболее эффективный процесс принятия налоговых законов:

- определение органа, ответственного за подготовку проекта, и круга специалистов, привлекаемых к участию в работе над ним;
- создание подготовительных комиссий и рабочих групп;
- проведение необходимых расчетов, социологических исследований;
- информационное обеспечение процесса подготовки проекта; согласование подготовленного проекта с заинтересованными органами и его обсуждение;
- привлечения большого количества заинтересованных организаций;
- проведение правовой и иной специализированной экспертизы проекта.

Чтобы избежать дублирования в законопроектной деятельности и обеспечить согласованную работу над законопроектами на ранних стадиях их подготовки, а также обеспечить взаимодействие между палатами Парламента, Президентом, Правительством, другими субъектами права законодательной инициативы - комитетам Парламента следовало бы активнее создавать совместные рабочие группы с участием в них представителей всех органов государственной власти.

К работе подготовительных комиссий целесообразно привлекать депутатов, не включенных в их состав, представителей заинтересованных органов и организаций, ученых, специалистов, которые могут оказать квалифицированную помощь в создании и развитии правовой базы в той или иной сфере общественных отношений, особенно в налоговой сфере. Главное при этом - обеспечить работоспособный и компетентный состав комиссии. Комиссия должна сочетать в своей работе профессионализм. Важно поэтому, чтобы в подготовительные комиссии включались именно специалисты - люди, имеющие солидный опыт и знания в сфере налогового права, хотя их у нас мало. Также, включение в подготовительные комиссии и рабочие группы по подготовке законопроектов в сфере налогового права опытных, знающих предпринимателей помогает создать более качественный налоговый закон.

Такую роль сегодня активно играет НПО Ассоциация налогоплательщиков Казахстана, которая включает в себя большое количество налоговых экспертов и практиков, и активно работает с государственным сектором.

Основанные на знании и анализе ситуации предложения и рекомендации специалистов в области бизнеса и предпринимательства, получив отражение в конкретных законодательных решениях, несомненно, будут способствовать должному правовому обеспечению и в целом более благоприятному (в рамках налогового закона) развитию бизнеса и предпринимательства.

Работа над законопроектами в комиссиях и рабочих группах неизбежно сопровождается спорами, а порой и столкновениями разных позиций. Поэтому в ходе дебатов нужно максимально использовать все возможности, чтобы добиться получения согласованного решения, сочетающего различные точки

зрения в сфере налогового права.

Не менее важно и предварительное обсуждение концепции проекта, его будущих принципиальных положений, а для согласования общих концептуальных положений взаимосвязанных проектов, готовящихся разными комиссиями, весьма полезна практика совместного обсуждения таких проектов в сфере налогообложения.

В условиях гласности, обеспечивающей плюрализм мнений и позиций, весьма полезным было бы поручения о подготовке проекта в сфере налогового права давать разным коллективам и даже отдельным специалистам, с тем, чтобы одновременно были подготовлены разные варианты (несколько проектов) будущего налогового закона. Отобрав наилучший из представленных проектов, можно включить в него удачные положения из других альтернативных проектов.

Подготовка альтернативных проектов на одну и ту же тему (как в порядке поручения, так и по инициативе депутатов, их групп, а также министерств и ведомств, других органов и организаций) еще усилить законотворческую практику в сфере налогового права. Думается, что практику создания таких проектов, в том числе и на состязательной, конкурсной основе, нужно всячески поддерживать и развивать. Они дают возможность оценить все многообразие регулируемых налоговых отношений, полнее учесть в будущем налоговом законе различные точки зрения, отразить новые тенденции развития определенного круга налоговых отношений в обществе, возможность выбора наилучшего из предложенных вариантов решения. Здесь важно создать условия для свободного, полноценного обсуждения имеющихся альтернативных проектов.

Желательно, чтобы органам, обладающим правом законодательной инициативы, а также органам, организациям и лицам, которым поручена подготовка проекта налогового закона, была обеспечена возможность обращаться к соответствующим государственным, общественным органам и организациям, научным учреждениям за содействием в выделении специалистов для консультирования и участия в разработке проекта, предоставлении необходимых документов, финансово-экономических расчетов, журналов регистрации, справок, статистических данных, материалов проверок и иной информации. Это достаточно важное положение законоподготовительной работы следовало бы закрепить нормативно.

Весьма существенный вопрос – кто должен готовить первоначальный вариант проекта налогового закона: специалисты, работники заинтересованных ведомств или сами законодатели? Одни считают – заинтересованные ведомства, специалисты которые досконально знают предмет и нужды отрасли. Другие выступают категорически против такой постановки вопроса, полагая, что тогда никакой закон вопреки воле ведомства не пройдет. Так и происходит на самом деле, особенно в налоговой сфере. Но тем, не менее, в законотворческой деятельности следует опираться на ведомственный принцип подготовки проектов законов, т. к. основные проблемы того или иного ведом-

ства, кроме его служащих, вряд ли кто знает досконально. А вот осуществить полноценную экспертизу, оценить то, что уже наработано, выбрать оптимальный вариант из имеющихся альтернативных предложений – дело законодателей. На данной стадии законотворческого процесса парламентарии выступают в роли независимых арбитров, способных принять верное решение, поскольку чиновники часто стараются руководствоваться принципом целесообразности в ущерб реализации принципа законности, ставя интересы своего органа власти превыше общегосударственных интересов.

Подготовленный квалифицированными специалистами первоначальный проект должен в дальнейшем быть подвергнут всестороннему анализу и всестороннему обсуждению в парламентских комитетах. Возможно также, чтобы комитеты, поручающие подготовить первоначальный текст проекта той или иной организации или группе ученых, вместе с поручением определяли им своего рода «социальный заказ», т. е. формулировали его цели, назначение и главные направления будущего регулирования. Такой опыт широко распространен во многих зарубежных странах, и его, конечно, следует использовать в нашей законодательной практике, особенно при принятии налоговых законов.

Все это не исключает, конечно, возможности подготовки вполне качественных законопроектов самими депутатами, особенно если речь идет о депутатах, являющихся квалифицированными специалистами в соответствующей области знания. Но, увы, в Казахстане таких депутатов к сожалению нет.

Опыт подготовки и принятия законодательных решений в сфере налогового права, зачастую свидетельствует об отсутствии их глубокой научной проработки, о недооценке возможных последствий действия принимаемых налоговых законов, слабых правовых механизмов реализации принимаемых налоговых законов. Как справедливо отмечается, главный недостаток законодательной машины в нашей стране на сегодняшний день заключается в том, что она довольно часто переходит на работу в «режиме штурма». «Скоростное» законотворчество не позволяет глубоко осмыслить проблему, провести весь цикл необходимых правовых экспертиз, проработать закон с участием ученых и специалистов. Это, конечно, самым отрицательным образом сказывается на качестве законодательства в сфере налогообложения. Что означает научная обоснованность законопроектов в области налогового права? Она предполагает, прежде всего, тщательный учет экономических, социально-политических, и других факторов развития определенной сферы жизнедеятельности общества, к которой относится предполагаемый законопроект, иными словами, факторов, формирующих законодательное решение. Она означает также, что принимаемый налоговый закон хорошо впишется в систему действующих или будущих (намеченных к разработке) нормативных правовых актов.

Следует подчеркнуть, что, будучи юридически недостаточно качественным, налоговый закон обязательно потребует разъяснения и конкретизации и «потянет» за собой неоправданно большое количество актов

официального толкования норм налогового права. Важной проблемой в плане научного обеспечения налогового правотворчества является то, что у нас сегодня, по существу, нет достаточно эффективного механизма взаимодействия высших органов государственной власти и правовой науки. Как показывает законотворческая практика, сейчас депутаты, комитеты Парламента РК во многом опираются на специалистов, и в первую очередь научных консультантов, экспертов, прислушиваются к их мнению. Эту тенденцию (разумеется, не снижая активности самих депутатов) нужно наращивать, вводить в определенные организационные рамки. Так, в состав комиссий, готовящих проекты законов, обязательно должны входить ученые, специалисты, причем не только юристы, но и экономисты, политологи, работники социального обеспечения и др. А для того, чтобы они были заинтересованы в такого рода деятельности, участие их в работе комиссий и рабочих групп должно материально и морально поощряться. Им должна быть предоставлена возможность выступать с заключениями и рекомендациями и в комитетах, и на самих заседаниях Парламента РК.

Ученые-юристы могли бы оказывать существенную помощь депутатам в вопросах налогового правотворчества, проявлении их творческой активности. Конкретно эта помощь могла бы выражаться в осуществлении научного консультирования депутатов по вопросам разъяснения действующего налогового законодательства, а также в подготовке соответствующих обоснованных предложений к законопроектам в сфере налогового права, составлении обоснования к законопроекту, в котором излагаются финансовое и хозяйственное значение предлагаемого регулирования, способы покрытия требуемых расходов.

Обеспечить научную обоснованность налоговых законопроектов помогает также разработка научных концепций будущих налоговых законов. В последнее время стала чаще применяться практика предварительного создания таких концепций. Разработка научной концепции предшествует подготовке собственно проекта. Анализ нормативной базы показал, что концепция должна соответствовать целому ряду правил, закрепленных постановлением Правительства РК от 30.05.2002 г. № 598 «О мерах по совершенствованию нормотворческой деятельности». Согласно данному подзаконному акту концепция законопроекта, представляет собой документ, в котором определены:

- основная идея, цели и предмет регулирования, круг лиц, на которых распространяется действие законопроекта, их новые права и обязанности, в том числе с учетом ранее имевшихся;
- место будущего закона в системе действующего законодательства с указанием отрасли законодательства, к которой он относится. Положений Конституции РК и системообразующих законов РК, на реализацию которых направлен данный законопроект, а также значение, которое будет иметь законопроект для правовой системы;
- общая характеристика и оценка состояния правового регулирования соответствующих общественных отношений с приложением анализа дейст-

щих в этой сфере законов и иных нормативных правовых актов;

- при этом указываются пробелы и противоречия в действующем законодательстве, наличие устаревших норм права, фактически утративших силу, а также неэффективных положений, не имеющих должного механизма реализации, рациональные и наиболее эффективные способы устранения имеющихся недостатков правового регулирования;

- общая характеристика состояния правового регулирования должна содержать анализ соответствующей российской и зарубежной правоприменительной практики, а также результаты проведения статистических, социологических и политологических исследований;

- социально-экономические, политические, юридические и иные последствия реализации будущего закона.

При подготовке законопроектов необходимо исходить из того, что законы призваны быть преимущественно актами прямого действия. Особенно в сфере налогового права. Иными словами, налоговый закон должен предусматривать уже «в самом себе» четкий механизм реализации декларируемых в нем норм, т. е. содержать нормы, которые обращены прямо к государственным органам, должностным лицам и гражданам, и непосредственно применяться на практике. При этом, чем конструктивнее сама идея налогового закона, чем конкретнее и объективнее его законоположения, тем легче такой налоговый закон воплощается в жизнь, тем эффективнее действует.

Нормы налогового закона должны излагаться в форме, свойственной правовой регламентации общественных отношений (предписывающей, разрешающей, запрещающей). Содержание законоположений определяется исходя из целей, которые предполагается достичь с помощью подготавливаемого налогового закона, и с учетом содержания норм (идей, принципов) в актах более высокой юридической силы - Конституции РК, и законах.

Конечно, законы, и особенно налоговые законы должны быть в достаточной степени конкретным, содержать нормы, выполнение которых обеспечивается соответствующими правовыми средствами, установленными в нем самом. Нечеткость, юридическая аморфность законоположений затрудняют применение налогового закона.

Разумеется, в законе могут содержаться и такие нормы, которые нуждаются в последующей конкретизации указами Президента РК, имеющие силы закона, а также актами Правительства РК и другими подзаконными актами. Но здесь очень важно не повторять ошибок прошлого опыта нашего правотворчества, когда тот или иной закон буквально «обрастал» многочисленными инструкциями и фактически подменяли собой законоположения.

То же относится и к проблеме подготовки (а точнее, согласования) взаимосвязанных законов в сфере налогообложения. Трудно не согласиться с тем, что резервы совершенствования законопроектной работы - прежде всего в комплексности, одновременном «запуске» в действие пакета взаимоувязанных

законов. Некоторые законы просто не будут работать в полную силу, если не подкрепить их другими нормативными актами.

«Пакетный», или, как его еще называют, «блоковый», принцип, на наш взгляд, должен стать одним из основных и при формировании законодательных программ. Целесообразно планировать, вносить и рассматривать «блоки» законопроектов, взаимосвязанных по предмету законодательного регулирования. В этом отношении законотворческая практика парламента должна накапливать опыт.

Проект налогового закона не должен противоречить Конституции РК и другим законам. Важно также, чтобы новый закон не противоречил ранее принятым и действующим законам (по образному выражению некоторых политиков — «не покушался» на систему действующего законодательства), если только его принятие не преследует цель изменить или отменить нормы действующего (ранее принятого) закона.

В случаях, когда проект налогового закона затрагивает вопросы, регулируемые общепризнанными нормами международного права, заключенным в установленном порядке международным договором (соглашением), в котором участвует РК, он должен соответствовать этим международным нормам и соглашениям.

### **3.3 Актуальные проблемы налогового правотворчества и пути их решения**

Проведя в предыдущих разделах подробный анализ налогового правотворческого процесса начиная с понятийного аппарата и заканчивая вопросами законодательной техники, в данной части работы предлагаем остановиться на основных проблемах налогового правотворчества в Казахстане выявленных в ходе анализа, и на путях их решения.

*Во-первых*, проблема самого налогового правотворчества кроется в его политической обусловленности.

Многие авторы признают связь и взаимное влияние налоговой политики и законотворческого процесса. По мнению российского ученого А.С. Титова «состояние нормотворческой деятельности непосредственно влияет не только на качество государственного управления в сфере налогов и сборов, но и оказывает существенное влияние на механизмы, стратегию и тактику единой государственной налоговой политики», в связи, с чем им предложен новый концептуальный подход к анализу законотворческих полномочий органов законодательной власти в налоговой сфере и указано на необходимость более детальной регламентации «подготовительного этапа законотворческого процесса». По мнению указанного автора, «требуется выработать четкие критерии отбора законодательных инициатив, их обоснования, а также закрепить положения, касающиеся официального принятия правовых новаций к дальнейшей разработке и подготовке законопроекта соответствующим субъектом права законодательной инициативы. По мнению автора, это

позволит существенно повысить эффективность законодательства в сфере налогов и сборов» [17, с.21-22].

Подготовительный этап законодательства, безусловно, важен и его необходимо совершенствовать, тщательно прорабатывая все технические формы и методы такого процесса.

Вместе с тем необходимо также кардинальным образом решить вопрос о самой возможности, случаях и форме внешнего идеологического (общественного, научно-доктринального, корпоративного) влияния на законопроектную деятельность органов налогового правотворчества.

Наряду с официально провозглашенной налоговой политикой на процесс законопроектной работы зачастую в ходе самой этой работы по разного рода вопросам содержательной части нередко оказывается прямое и непосредственное идеологическое влияние негосударственных субъектов права: неправительственных и общественных организаций, ученых, бизнес-ассоциаций и т.д. Иногда такое влияние в ходе именно законопроектной работы может быть настолько существенным, что представленные такими сообществами интересы и нормативные модели их реализации при принятии налогового закона возводятся в ранг официальной налоговой политики государства по тем или иным вопросам» [15, с.68-70].

Как очень точно отмечает по этому поводу М.В. Карасева, «во-первых, принятие финансово-правовых норм и, соответственно, финансово-правовых актов, вводит в орбиту политического процесса самый широкий круг различных политических сил; во-вторых,... принятие финансово-правовых норм (актов) почти всегда имеет место в условиях политического процесса, доведенного до противоборства, конфликтности различных политических сил...» [1, с.27,31].

Согласно М.В. Карасевой, «под политической напряженностью финансового права мы, прежде всего, понимаем высокую степень зависимости финансово-правовых норм в процессе их формирования от политики» [1, с.27].

Если в этом контексте рассматривать налоговое право, то можно прийти к тому, что налоговое право действительно политически «напряженная» отрасль права. А причиной такого вывода является, то что налоговое право затрагивает отношения, обеспечивающие выполнение государством и местными органами абсолютно всех их функций и задач. Именно с помощью собранных в установленном законодательством порядке налогов и сборов, государство имеет возможность выделять ресурсы на осуществление экономической, социальной, экологической функций, обороны страны и т.д. И конечно в этих условиях отношения, составляющие предмет налогового права, являются сосредоточением политико-экономических интересов множества субъектов. Кроме того, причиной политической обусловленности налогового права на стадии именно правотворчества можно назвать принципиальную конфликтность отношений, регулируемых нормами налогового права. Понятно, что налоговое право регулирует отношения по собиранию финансовых ресурсов. Стороны этих правоотношений не равны. С одной стороны всегда

выступает государство, с другой стороны самые различные субъекты, выступающие в качестве налогоплательщиков (которые являются собственниками своих финансовых ресурсов).

Более того, необходимо помнить, что налоговая политика государства, это лишь один из видов государственной политики наряду с оборонной, социальной, экологической, индустриальной и т.п. При этом, реализовать эти политики государство сможет только в том случае, если будет финансовое обеспечение. Иными словами, реализация государством своих политик, программ в различных секторах, возможно только путем реализации налоговых норм (как одного из главных источников доходов государства).

Действительно, в Казахстане, на том или ином этапе развития в силу приоритетов установленных в программных документах различных периодов часто менялась налоговая политика государства, которая соответственно выражалась в налогово-правовых актах. Это показывает специфику налогового правотворчества, как в высокой степени политически обусловленного процесса, или как выражается М.В. Карасева «политическая напряженность».

Так, в период массовой приватизации и формирования банковской системы в начале 90-х годов, под влиянием лоббистских групп, было принято множество актов предусматривающих налоговые льготы для финансового сектора и инвестиций. В периоды развития и поддержки аграрного сектора было принято множество актов предусматривающих особый порядок налогообложения и субсидирования сельхозпроизводителей.

Эти и многие другие примеры из истории развития налогового законодательства Казахстана, показывают, что налоговое правотворчество всегда было и видимо будет происходить в условиях политического процесса, и будет выражением концептуальных экономических требований, но всегда скорректированных на реальный баланс интересов политических сил на том или ином этапе.

*Во-вторых*, предлагается остановиться на конституционных основах налогового правотворчества в Казахстане и выдвинуть ряд практических предложений.

В соответствии со ст. 12 Конституции РК, права и свободы человека и гражданина определяют содержание и применение законов и иных нормативных правовых актов. Данное конституционное положение имеет прямое действие и естественно относится и к налоговому праву. Ведь именно налоговое право и налоговая политика определяют социальный характер государства. Государство, признавая человека, его права и свободы своей высшей ценностью, должно стремиться способствовать наиболее полному и всестороннему раскрытию потенциала каждой личности и реализации ей всех своих прав и свобод в обществе.

Так, в основе всех ключевых прав и свобод человека, провозглашенных Конституцией РК (право на достойную человеческую жизнь, право на личную и семейную жизнь, на свободное передвижение, свободу труда, право на



жилище, на охрану здоровья) лежат его личные доходы и накопления, доходы и накопления членов его семьи и адресная социальная помощь государства.

Согласно ст. 39 Конституции РК, ни в каких случаях не подлежат ограничению права и свободы, предусмотренные статьями 10,12, 13-15, пунктом 1 статьи 16, статьей 17, статьей 19, статьей 22, пунктом 2 статьи 26 Конституции.

Таким образом, принимая во внимание ст. 12 Конституции, а также ст. 39 Конституции РК, можно сделать вывод, что принимаемые налоговые законы прежде всего должны исходить из провозглашаемых прав и свобод человека и гражданина и возможности их финансового самообеспечения.

В этой связи полагаем, что налогообложению не должен подвергаться, и не должен изыматься в счет погашения налоговой задолженности тот минимум доходов человека, который материально обеспечивает реализацию им и членами его семьи своих конституционных прав и свобод.

В этой связи, хочется привести сравнение в принципах налогообложения юридических лиц и физических лиц. Так известно, что юридические лица при отсутствии у них имущества для погашения налоговой задолженности освобождаются от долгов. Или проще говоря государство банкротит и закрывает такое юридическое лицо и списывает такие налоговые долги. А человек как физическое лицо может быть освобождено от налогов только в случае смерти. То есть, при наличии у человека хоть какого то имущества, оно может быть изъято в счет погашения налоговой задолженности несмотря ни на что.

В этой связи, и приводя в пример конституции ряда зарубежных стран где очень показательно и реально защищаются естественные права и свободы человека, предлагается на законодательном уровне закрепить перечень имущества, на которое ни при каких обстоятельствах не может быть обращено взыскание по налоговой задолженности. И в первую очередь, речь идет о жилье, которое на наш взгляд ни при каких обстоятельствах не может быть изъято у человека.

Кроме того, полагаем необходимым закрепить в конституции принцип презумпции добросовестности и невиновности налогоплательщика. Ведь Конституция РК гласит, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Государство признает и гарантирует права и свободы человека и гражданина.

В Конституции РК могли бы найти свое выражение такие принципы налогообложения как: определенность налоговых законов, экономической основы налогообложения, справедливости налогообложения.

То есть речь идет о том, что именно в Конституции как высшем законе гарантирующем права и свободы, должно найти отражение положение о том, что формирование налогов, а именно круг налогоплательщиков, предмет налогообложения и определение размера налогов должны устанавливаться только в налоговом законе. Обложение налогами должно происходить в соответствии с экономической способностью платить налоги.

Как уже упоминалось в других разделах, поскольку нет специальной регламентации о правилах ввода в действие налоговых законов ухудшающих или улучшающих положение налогоплательщиков, предлагается на конституционном уровне закрепить нормы о порядке принятия, введения и отмены налоговых законов, о недопустимости их обратной силы при установлении новых налогов, увеличении ставок или ином ухудшении положения налогоплательщиков. Такие нормы существуют в самом Налоговом кодексе. Но опыт показал, что эти же нормы могут быть изменены или иным образом нейтрализованы при необходимости принятием нового налогового закона. Поэтому, указанные основополагающие положения считаем необходимым закрепить в Конституции РК. Тем более, что аналогичный опыт присутствует в ряде конституций зарубежных стран.

*В-третьих*, хотелось бы остановиться на ряде проблем налогового правотворчества различных субъектов правотворчества.

Согласно статье 35 Конституции РК, законность установления налогов означает возможность их установления: 1) только законодателем, 2) только в форме закона и 3) только в предусмотренной для принятия законов процедуре (в законодательном процессе).

Единственным законодателем - субъектом налогового правотворчества является законодательный орган – *Парламент РК*. Именно Парламент РК наделен полномочиями принимать, изменять, дополнять и отменять нормы Налогового кодекса РК. Соответственно, результат налогового правотворчества Парламента РК – налоговый кодекс занимает центральное место в системе налогового законодательства Казахстана.

Нормы налогового кодекса являются нормами прямого действия и применяются к налоговым правоотношениям непосредственно, не требуя издания специальных дополнительных подзаконных актов, конкретизирующих или разъясняющих нормы самого Налогового кодекса.

В отношении законопроектов о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, о выпуске государственных займов, об изменении финансовых обязательств государства, а также предусматривающих расходы, покрываемые за счет республиканского бюджета, Конституция РК требует наличие обязательно заключения Правительства РК.

По нашему убеждению, на стадии подготовки законопроекта по налоговым вопросам к его внесению в правотворческий орган определяющими для социального механизма налогового правотворчества являются две основные задачи - выявление социальных факторов, их учет и измерение, а также согласование выражающих этих факторы интересов. Именно на их оптимизацию должна быть, прежде всего, направлена деятельность субъекта законодательной инициативы по налоговым вопросам.

Что касается последующих функциональных задач – согласования выражающих основные (правообразующие) факторы разнообразных плюралистических интересов, их оптимального сочетания и отражения в содержании законопроекта по налоговым вопросам, то они решаются в

основном на следующей стадии – обсуждения законопроекта по налоговым вопросам, прежде всего в парламентских комитетах. Осуществлению этой функциональной задачи призваны способствовать эксперты, консультанты, аналитические центры парламента, здесь необходимо привлекать известных специалистов в сфере налогового права, и они должны нести ответственность перед обществом за дальнейшую судьбу налогового закона. На первый взгляд кажется это нонсенс, но это необходимая мера. Ежегодно на проведение правовой экспертизы из государственного бюджета выделяются огромные денежные средства. И, здесь как раз необходимо закрепить нормы ответственности вышеуказанных субъектов, в том числе депутатов законодательного органа.

Повышение профессионализма депутатов, активизация роли науки и специалистов в ходе налогового правотворчества – необходимые условия улучшения качества принимаемых нормативных правовых актов по налоговым вопросам и предпосылки эффективности содержащихся в них норм. В этом направлении необходимо чтобы органы государственной власти широко привлекали научных работников к подготовке законопроектов по налоговым вопросам. Следует законодательно закрепить статус эксперта: его право участвовать в рассмотрении соответствующего проекта по налоговым вопросам и его обсуждении; право на вознаграждение за проведенную экспертизу; право выступать в СМИ в поддержку отстаиваемой им точки зрения. Крайне важно установить правило, что в качестве независимого научного эксперта не могут быть привлечены лица, принимающие или принимавшие участие в работе подготовительных групп, образованных комитетами палат парламента для подготовки и доработки данного законопроекта. Аналогичный запрет должен распространяться и на участие в экспертизе НИИ, подведомственных внесшему законопроект субъекту законодательной инициативы.

В идеале научное обеспечение должно пронизывать все стадии налогового правотворческого процесса. Более того, наука, прежде всего, призвана быть генератором новых идей о развитии налогового законодательства и о целесообразных путях его обновления, т.е. давать толчок налоговому правотворчеству еще на предпроектном этапе, в том числе в ходе научно-практических конференций, на страницах газет и журналов и т.д.

Подобно тому, как изобретатель заинтересован в том, чтобы участвовать в организации внедрения своего изобретения, специалист-юрист, в сфере налогового права, автор той или иной идеи, обычно также стремится участвовать на всех этапах претворения ее в жизнь в виде налогового закона. Однако практически это возможно в полной мере лишь, если специалист – автор той или иной идеи сам является депутатом. К сожалению, среди депутатов законодательных органов число юристов вообще и ученых-юристов в сфере налогового права в частности явно не соответствует потребностям правотворчества вообще, а налогового правотворчества в частности, на научную базу. Все это прямо сказывается на качестве принимаемых налоговых законов.

Статья 72 Конституции РК предоставляет Конституционному Совету полномочия решать вопросы конституционности налоговых законов и международных договоров, как до подписания/ратификации, так и в ходе их применения судами.

Таким образом, постановления Конституционного Совета РК согласно статье 4 Конституции РК являются формой действующего права, и принимаемые им акты в сфере налогового законодательства соответственно становятся источником налогового права.

Вместе с тем, несмотря на высокий статус принимаемых актов и широкие полномочия, Конституционный Совет однако ограничен в своих полномочиях в налоговом правотворчестве. Так, Конституционный Совет РК не вправе принимать нормы, которые относятся к исключительной компетенции Парламента, Президента, Правительства РК. К примеру, Конституционный Совет не вправе принимать нормы, устанавливающие налоги, поскольку это исключительная компетенция Парламента и может быть реализована только в форме закона. И в самой Конституции сказано, что долгом каждого является уплата только законно установленных налогов.

Кроме того, Конституционный Совет РК не может и отменять налоги. Т.е. даже при наличии решения Конституционного Совета о признании не соответствующим Конституции РК какого либо налогового закона, не может означать отмену самого налога. Последний лишь может быть признан неустановленным.

Исходя из анализа действующего законодательства, практика специального налогового правотворчества Конституционного Совета РК сводится всего лишь к одному постановлению, принятому за его всю деятельность. Речь идет о постановлении №2 от 15 апреля 2004 года «О проверке конституционности пункта 1 статьи 53 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налогового кодекса) и пункта 13 Правил проведения специализированного аукциона по реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика в счет погашения налоговой задолженности, утвержденных постановлением Правительства РК от 25 мая 2002 года, по обращению специализированного межрайонного экономического суда Костанайской области» [85].

Единичный случай такого специального налогового правотворчества Конституционного Совета РК скорее всего не следствие того, что в практике применения налоговых норм отсутствуют противоречия нормам Конституции РК, а результат того обстоятельства, что в Конституционный Совет могут обращаться с вопросами проверки действующих законов только суды. А последние, в силу сложных процессуальных моментов обращения в Конституционный Совет, и в связи с нежеланием затягивать текущие рассматриваемые дела и имея альтернативу «неприменения» правовых норм, противоречащих Конституции, стараются не обращаться с такими запросами. Обращение судов в Конституционный Совет РК осложнено также и тем, что для возбуждения такого производства есть определенные процессуальные

тонкости. Так, обращаться может не конкретно судья, единолично рассматривающий дело, а суд в лице председателя.

В этой связи, полагаем, что Верховный Суд РК и Конституционный Совет РК совместно должны разработать механизм для активизации обращений судов в Конституционный Совет РК: мотивировать судей к критическому анализу налогового законодательства, повышению собственной профессиональной позиции и роли в налоговом правотворчестве.

Еще одна проблема в налоговой правотворческой деятельности Конституционного Совета РК видится в окончательности его решений и отсутствии механизма их внешнего контроля и гарантий пересмотра состоявшихся на их основе индивидуальных правоприменительных решений и актов других органов в случае признания таких постановлений в последствии ошибочными.

Так, согласно п.3 ст. 74 Конституции РК, решения Конституционного Совета РК вступают в силу со дня их принятия, являются общеобязательными на всей территории РК, окончательными и обжалованию не подлежат.

Однако, после внесения изменений в 2008 году в Конституционный Закон РК «О Конституционном Совете РК», стала возможной корректировка решений Конституционного Совета РК. Согласно п.1 и 2 ст. 36 указанного закона, решение Конституционного Совета может быть пересмотрено им по инициативе Президента РК или по собственной инициативе в случаях, если: 1) изменилась норма Конституции, на основании которой было принято решение; 2) открылись новые существенные для предмета обращения обстоятельства. В интересах защиты прав и свобод человека и гражданина, обеспечения национальной безопасности, суверенитета и целостности государства решение Конституционного Совета может быть пересмотрено им по инициативе Президента РК.

То есть по сути, возможность контроля решений Конституционного Совета появилась лишь в 2008 году и то, только для Президента страны.

Далее, рассмотрим проблемы налогового правотворчества *судебных органов*, которые на наш взгляд оказывают существенное влияние на развитие налогового права страны.

Решения судов, выносимые по делам об оспаривании нормативных правовых актов государственных органов, прямо предусмотрены в п.4 статьи 285 ГПК РК как самостоятельный источник права. То есть, согласно этой статье, решение суда, которым нормативный правовой акт в целом или в части признан недействительным, является обязательным для органа или лица принявшего этот акт, а также для граждан и круга лиц, на права и свободы которых распространялся этот акт. Следовательно, индивидуальные судебные акты, принимаемые по результатам рассмотрения дел об оспаривании нормативных правовых актов по вопросам налогообложения, признаются государством в качестве источника налогового права.

Все другие индивидуальные акты судей, которыми разрешаются конкретные дела (споры), не являются источниками права.

Таким образом, как делает вывод известный ученый Е.В. Порохов, судебный прецедент по конкретному спору, который санкционируется государством в качестве общеобязательного для применения всеми в последующих аналогичных спорах, присущ налоговому праву РК в качестве источника права только в случаях осуществления судами РК нормоконтроля за законностью принятых подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения [15, с.149].

Следующий факт относительно результатов налоговой правотворческой деятельности судов, к которому в результате анализа налогового законодательства пришли казахстанские ученые, это то, что суды являются единственными государственными органами в РК, которые имеют право освобождать налогоплательщиков от уплаты существующих у них налогов. Причем, такое освобождение от налогообложения производится судом в индивидуальном порядке по собственному усмотрению.

Так, пп.1) п.3 статьи 45 Налогового кодекса РК предусматривает индивидуальное освобождение от налогов несовершеннолетних детей умершего налогоплательщика – физического лица.

Это уникальная норма, предусматривающая индивидуальное освобождение от уплаты налогов на основании решения судебной власти по его собственному усмотрению (не законодательной, не исполнительной).

Таким образом, вышеописанные два случая, представляют собой ту сферу, когда судебная практика составляет прецедентное значение в Казахстане. В остальных же случаях, судебная практика становится источником права только опосредованно, после ее обобщения и анализа Верховным Судом РК.

В соответствии с пп 2) и 3) п.1 статьи 22 Конституционного закона РК «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан», пленарное заседание Верховного Суда изучает судебную практику и по итогам ее обобщения рассматривает вопросы соблюдения законности при отправлении правосудия судьями; принимает нормативные постановления, дает разъяснения по вопросам судебной практики и вносит предложения по совершенствованию законодательства.

По итогам изучения и обобщения судебной практики Верховный Суд принимает нормативные постановления.

Согласно статье 4 Конституции РК, нормативные постановления Верховного Суда РК относятся к действующему праву Республики Казахстан.

Нормативные постановления Верховного Суда иногда представляют собой новые правовые нормы, ранее не существовавшие. Отсюда следует, что официально признаваемый государством по Конституции РК источник права, нормативные постановления ВС являются актами судебного правотворчества.

Примером может служить нормативное постановление Верховного Суда РК от 23 июня 2006 года №5 «О судебной практике применения налогового законодательства», которое указывало, что в соответствии с частью 2 статьи 49 ГПК РК, суд не утверждает мировое соглашение сторон, если оно противоречит закону. Мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом

нарушает установленные Налоговым кодексом принципы обязательности, определенности и справедливости налогообложения. Кроме того, права сторон на окончание дела мировым соглашением связано с наличием между ними основанных на равенстве имущественных отношений. Налоговые же отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В этой связи, суд не вправе утверждать мировое соглашение по налоговым спорам» [88, с.429-433].

Таким образом, это пример новой запретительной нормы адресованной конкретным субъектам налоговых правоотношений.

Следовательно, можно установить, что в нормативных постановлениях Верховного Суда РК:

- 1) содержатся разъяснения и руководящие указания по разрешению тех или иных спорных вопросов в судебной практике;
- 2) в случае существования неясности, двусмысленности и противоречий – дается нормативное судебное толкование правовых норм других источников права;
- 3) в случае существования пробелов в законодательстве и праве – формулируются самостоятельные правовые нормы исходя из смысла законов, общих начал и принципов права [15, с.160]

При это, также как и в случае с Конституционным Советом РК, Верховный Суд РК при обобщении судебной практики по налоговым спорам, не имеет полномочий создавать нормы, которые бы устанавливали, вводили, отменяли налоги, поскольку это относится к исключительной компетенции Парламента РК и могут быть приняты только в форме законов.

Кроме того, особенностью результатов налогового правотворчества Верховного Суда РК является то что эти нормы обязательны для применения всеми субъектами налогового права, а не только судами.

Нормативные постановления Верховного Суда РК по своей юридической силе находятся вне иерархии всех других нормативных правовых актов (согласно определению п.4 статьи 4 Закона РК «О нормативных правовых актах»). Это скорее всего связано с тем, что при отправлении правосудия судьи независимы и подчиняются Конституции и законам РК. И при обобщении судебной практики, Верховный Суд производит анализ существующих нормативных правовых актов всех уровней иерархии – от законов до подзаконных актов на предмет их соответствия Конституции РК и применимости к спорным правоотношениям.

При этом, признавая отдельные законы или нормы недействительными, но не отменяя их (поскольку нет полномочий), тем не менее, суды делают их бездействующими, не применяя к соответствующему спору/ситуации. И при принятии нормативного постановления, пленарное заседание Верховного Суда РК вправе представить предложение в Парламент РК по совершенствованию законодательства.

Считаем необходимым также отметить недостаток - в законодательстве РК отсутствует порядок проверки законности нормативных постановлений

Верховного Суда и механизм их нейтрализации, в случае их противоречия Конституции РК или законам.

То есть, если в системе права нормативные постановления Верховного Суда занимают равное положение с иными источниками права, то соответственно на них должен распространяться и механизм проверки на соответствие Конституции РК.

Следовательно, нормативные постановления Верховного Суда РК наравне с другими источниками права подлежат оценке судами при разрешении конкретных дел, на предмет их соответствия Конституции РК и в порядке статьи 78 Конституции РК, они также могут стать предметом проверки по обращению судов.

Еще один момент относительно юридической силы нормативного постановления Верховного Суда РК, отмечает Е.В. Порохов. Так, с одной стороны нормативное постановление Верховного Суда должно соответствовать Конституции РК и законам РК, а с другой стороны, оно одновременно признается Законом «О нормативных правовых актах» находящимся вне иерархии нормативных правовых актов (п.4 статьи 4). При возникновении же конкретной ситуации противоречия норм нормативного постановления Верховного Суда РК нормам законов, установить приоритет действия указанных норм между собой по закону в таком случае не представляется возможным [15, с.165]

На основании этого анализа, полагаем необходимым разработать законодательный механизм проверки законности нормативных постановлений Верховного Суда и механизм их нейтрализации, в случае их противоречия Конституции РК или законам, а также определить законодательный механизм сопоставления и решения ситуации при противоречии норм нормативного постановления Верховного Суда с нормами законов.

Следующим, предлагается рассмотреть проблемы принятия и применения *подзаконных налоговых актов*.

При издании подзаконных налоговых нормативных актов государственные органы исполнительной власти должны соблюдать специальные требования, установленные статьей 2 НК РК: 1) издание подзаконного акта должно быть прямо предусмотрено Налоговым кодексом; 2) нормативные правовые акты должны быть изданы в пределах компетенции соответствующего органа.

Непосредственно законом определяется, какой вопрос и каким подзаконным актом должен быть урегулирован. Предмет подзаконного нормотворчества должен быть определен максимально четко, чтобы избежать возможности его произвольного (прежде всего - расширительного) толкования.

Таким образом, без прямого указания в кодексе возможность издания подзаконных налогово-правовых актов органом исполнительной власти по собственной инициативе исключается.

На налоговые подзаконные акты в полном объеме распространяется общее требование их соответствия нормативным актам большей юридической силы. Так, например, согласно Конституции РК постановления и распоряжения



Правительства РК должны приниматься на основании и во исполнение Конституции РК, законов и нормативных Указов Президента РК.

Специальное требование к подзаконным актам состоит в том, что они не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Добиться такого соответствия на практике довольно сложно, поскольку любое правотворчество - если только оно не состоит в дословном дублировании нормативных предписаний более высокого уровня - всегда так или иначе несет в себе элементы новизны. Прежде всего, требуется определить понятия "изменение", "дополнение", "конкретизация правовых норм".

Изменение закона означает создание новой нормы, которая регулирует общественные отношения иначе, чем первоначальная норма. Понятно, что вступление новой нормы в силу должно сопровождаться отменой нормы первоначальной, иначе между ними возникнет конкуренция - одновременное действие двух норм различного содержания, по-разному регулирующих одно и то же социальное взаимодействие.

Как отмечается в литературе, дополнение исходной нормы означает установление такого правила поведения, которое регулировало бы не регламентированное ранее либо частично регламентированное законодателем общественное отношение, включенное им в сферу правового регулирования.

Следовательно, подзаконные акты не могут допускать ограничение прав или возлагать на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом. Вместе с тем и устанавливать не предусмотренные законом налоговые льготы подзаконные акты также не вправе, поскольку это означало бы прямое дополнение актов налогового законодательства.

Применительно к описанным выводам, предлагаем рассмотреть следующие подзаконные налоговые акты, которые уполномочено издавать Правительство РК:

Перечень товаров собственного производства (работ, услуг) по видам деятельности, соответствующим целям создания специальных экономических зон (утверждено Постановлением Правительства Республики Казахстан от 13 мая 2009 года № 703), Перечень импортируемых товаров, по которым НДС уплачивается методом зачета (утверждено Постановлением Правительства РК от 19 марта 2003 года №269), Ставки налога на добычу полезных ископаемых по редким и редкоземельным металлам (утверждены Постановлением Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1323) и др.

Издание указанных актов прямо предусмотрено самим Налоговым Кодексом РК. Кроме того, судя по названию и содержанию, эти акты не изменяют, не дополняют и не создают новые налоговые нормы. Однако, предлагаем вникнуть глубже в суть этих актов. Так, утверждая перечень тех или иных товаров, по которым НДС уплачивается методом зачета, Правительство фактически ведь определяет кто должен платить НДС при импорте, а кто освобождается, т.е. Правительство косвенно (посредством

утверждения этого перечня) определяет кому предоставлять налоговые льготы, а кому нет.

На наш взгляд, это противоречит основным принципам налогового права, о том, что налоги могут быть установлены только на законодательном уровне. И подобные перечни товаров, видов деятельности должны находить отражение непосредственно в самом Налоговом Кодексе РК, а не отсылать к подзаконным актам.

Таким образом, подзаконное нормотворчество в сфере налогов и сборов всегда носит вторичный, производный характер. Его задача - исключительно конкретизация налогово-правовых норм, установленных законодателем. "Любое изменение или дополнение актов законодательства должно в этой связи рассматриваться как искажение воли законодателя, делегировавшего исполнительному органу ограниченные полномочия в налоговой сфере, а следовательно, не может создавать правовых последствий для участников налоговых отношений". Органы исполнительной власти не вправе издавать акты, содержащие "новые", первичные налогово-правовые нормы, не имеющие правовых оснований в актах налогового законодательства

Поскольку нормативные правовые акты органов исполнительной власти в сфере налогов и сборов так или иначе затрагивают права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливая правовой статус организаций и имеют межведомственный характер, они подлежат государственной регистрации в Министерстве юстиции РК. Еще одно обязательное требование вытекает из статьи 4 Конституции РК: Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности граждан, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Поэтому подзаконные нормативные акты в сфере налогов и сборов "подлежат официальному опубликованию в установленном порядке, кроме актов или отдельных их положений, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера".

Следовательно, акты налоговых органов, затрагивающие права, свободы и обязанности граждан, не могут применяться без соответствующей регистрации в органах юстиции.

Далее, полагаем уместным в данном контексте описать некоторые проблемы в правоприменительной практике связанные с большим количеством выпускаемых информационных писем и письменных разъяснений уполномоченного налогового органа.

По мнению самого Налогового Комитета РК, его письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами, не подлежат подготовке, регистрации и обязательной публикации в соответствии с Правилами подготовки нормативных правовых актов. Содержащиеся в

различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения МФ, НК предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, публикуются в неофициальном порядке.

Такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Эти письма имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют участникам налоговых правоотношений руководствоваться нормами налогового законодательства в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной МФ или НК РК.

Разъяснения Минфина или НК РК касаются всего спектра налогового законодательства. Они, как правило, оформляются в виде писем. Значительный объем занимают ответы налогового ведомства, отражающие его позицию — «по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организаций, не могут рассматриваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля». Однако практически все исходящие от налогового органа «разъяснительные» письма попадают в открытый доступ (размещаются на официальных сайтах ведомств, предоставляются третьим лицам, доступны для ознакомления в различных изданиях и информационно-справочных системах и влияют на поведение участников налоговых отношений. Это не мешает открыто игнорировать и не признавать данный фактор при публичной оценке статуса разъяснений в государственных инстанциях, равно как и при абстрактном изучении проблемы, ссылаясь на отсутствие набора формальных признаков «нормативности» в ведомственных письмах.

Однако, на практике проблема возникает в связи с тем, что нижестоящие налоговые органы воспринимают разъяснительные письма вышестоящих налоговых органов как обязательные инструкции по вопросам применения законодательства РК о налогах и сборах. В результате чего зачастую происходят споры между налогоплательщиками имеющими свое видение по интерпретации той или иной нормы налогового закона и налоговыми органами имеющими свой взгляд «спущенный сверху». По поводу правовой природы письменных разъяснений финансовых органов по запросам конкретных заявителей сложилась устойчивая позиция судов о непризнании за ними нормативного характера. Суды обуславливают свои решения тем, что данные разъяснения не содержат правовых норм, носят рекомендательный характер, обязательной силы не имеют и не влекут для налогоплательщиков каких-либо правовых последствий.

Вместе с тем, разъяснительные письма налогового органа на сегодняшний день составляют более 2000, что в своем объеме практически соответствует объему самого Кодекса. Причем, анализ показал, что практически к каждой статье особенной части Налогового кодекса имеются разъяснительные письма налогового органа, что свидетельствует о том, что нормы прописаны не

достаточно четко и понятно.

Следовательно, мы делаем вывод, что при написании норм налоговых законов необходимо соблюдать все правила законодательной техники и делать их максимально точными и однозначными, что должно привести к сокращению потока разъяснительных писем налоговых органов.

*В-четвертых*, рассмотрим проблему связанную с применением международных договоров в сфере налогообложения.

Известно, что Казахстан как субъект международного права признает на своей территории действие международно-правовых актов как самостоятельный источник права. Так, п.1 статьи 4 Конституции установлено, что действующим правом в РК помимо прочего также являются нормы международных договорных и иных обязательств Республики.

Источниками права в Казахстане признаются международно-правовые акты, которые делятся на нормативные международные договоры и нормативные решения международных организаций, которые являются обязательными для государств- участников этих организаций.

Международные договоры, ратифицированные Республикой Казахстан, в соответствии со статьей 4 Конституции РК имеют приоритет перед ее законами.

Ратификация (утверждение, принятие и присоединение) определена законодательно в пп.13) статьи 1 Закона РК «О международных договорах» как международный акт, совершаемый на основании соответствующего нормативного правового акта, посредством которого Республика Казахстан выражает в международном плане свое согласие на обязательность для нее международного договора [89].

В статье 11 Закона РК «О международных договорах» предусмотрен перечень договоров подлежащих обязательной ратификации. Так, среди прочего содержится пункт о том, что подлежат ратификации международные договоры выполнение которых требует изменения действующих или принятия новых законов, а также устанавливающие иные правила, чем предусмотрено законами РК.

Как правило, все международные договоры (конвенции) об избежании двойного налогообложения содержат в себе нормы, отличающиеся от национального законодательства (иные ставки налогов, иные определения объектов и условий налогообложения). В связи с чем, все международные договоры по вопросам налогообложения подлежат обязательной ратификации.

Согласно требованию п.3 статьи 4 Конституции. Все действующие международные договоры с участием Казахстана применяются непосредственно, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для его применения требуется издание закона. То есть, международные договоры имеют прямое действие на всей территории Республики, за исключением случаев, когда в самом международном договоре указано, что для его применения требуется принятие специального закона.

Реализация норм международного договора производится субъектами урегулированных правоотношений непосредственно. Однако, бывают случаи, к примеру в сфере применения норм международных договоров по вопросам налогообложения, что государство в лице уполномоченного органа (налогового комитета МФ РК) самостоятельно взяло на себя функции по администрированию таких международных договоров. Так, согласно Правилам администрирования международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (имущество), утвержденным приказом Министра финансов РК от 3 октября 2002 года №469, для того чтобы иметь возможность применить положения международного договора, налогоплательщики должны были подавать соответствующее заявление налоговый орган. К заявлению должны были прикладываться документы, которые не предусматриваются в налоговых конвенциях. Более того, налоговый орган был вправе по своему усмотрению не дать разрешение налогоплательщику применить соответствующую конвенцию.

Эти правила утратили силу в 2009 году, однако в период действия они применялись и до сих пор при разрешении налоговых споров того периода, судебные органы применяют положения этих правил. Более того, в нынешнее время в налоговых органах применяются внутренние акты -правила администрирования налоговых конвенций. И на практике до сих пор налогоплательщики не могут самостоятельно применить нормы Конвенции и лишены возможности реализации своих прав по ее нормам без специального на то акта налогового органа.

Таким образом, существующую практику применения норм международных договоров нельзя признать обоснованной, поскольку в таком случае становится бездействующей декларируемая нормами международных договоров непосредственность применения норм международных договоров всеми субъектами права, отношения которых регулируются такими договорами.

Отчасти проблема в практике реализации норм международных договоров возможно связана с некорректным употреблением термина «применение международного договора», который принято понимать как правоприменительная функция государственных органов и должностных лиц. Соответственно все остальные субъекты на которых распространяется международный договор, лишены права реализовать свои права вытекающие из него.

В целях решения данной проблемы, видится целесообразным, применительно к международным договорам законодателю использовать термин «реализация», а также внести изменения в налоговое законодательство, устанавливающие нормы позволяющие налогоплательщикам применять положения международных конвенций напрямую, без согласования налоговых органов.

*В-пятых*, в целях совершенствования процесса налогового правотворчества, повышения качества налоговых законов, актуальным

представляется создание специального межпарламентского комитета по работе над налоговыми законами (как это предложено и внедряется в ряде развитых западных стран), а также разработка общей концепции или специального закона, который в целях упорядочения законодательной работы подробно регламентировал бы всю технологию создания законодательного акта по налоговым вопросам.

Отсутствие полной регламентации всего комплекса вопросов, связанных с процессом законотворчества как показывает практика, сказывается на качестве принимаемых налоговых законов. Регламентация законодательного процесса в рамках единого законодательного акта позволяет свести воедино нормативные предписания, касающиеся порядка принятия законов, придать общеобязательный официальный характер тем правилам, которые сложились на практике, повысить уровень подготовки законодательных решений и в целом стабилизировать законотворческую работу.

Конечно, нас можно упрекнуть в том, что, создание закона, предусматривающего детальную процедуру законодательной деятельности в сфере налогов, весьма проблематично, поскольку правила, призванные урегулировать данную процедуру, многообразны и неоднородны по своему характеру. Некоторые из них основываются на методических приемах и имеют частный характер. В таком случае, можно было бы предложить предусмотреть специальные нормы именно по налоговому правотворческому процессу в составе действующего закона регламентирующего процедуры законотворчества, а именно в законе «О нормативных правовых актах», либо в общей части самого Налогового кодекса РК.

И еще одна актуальная тема, которая в последнее время активно обсуждается в обществе – это создание специализированных налоговых судов. Действительно, существующая специфика самих спорных налоговых правоотношений, их отличие от частноправовых отношений, необходимость специализации судей для более качественного разрешения споров, дает вполне реальные основания для инициирования вопроса создания в Казахстане специализированных налоговых судов.

Так, по словам председателя Верховного Суда РК М.Т. Алимбекова, «создание специализированных налоговых судов – вопрос близкой перспективы. Концептуальное видение налоговых судов в системе органов правосудия Казахстана, финансовые расчеты и ожидаемый эффект от их внедрения у нас уже есть, дело только – за финансовым обеспечением» [98].

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые законы призваны быть важным и эффективным инструментом государственного руководства обществом, затрагивающим, по существу, все основные сферы общественной жизни. Своевременность, полнота и точность законодательных решений, качество налоговых законов становятся, во многом, определяющим фактором развития рыночных отношений, политического, социального и духовного развития нашего государства.

Повышение эффективности законотворчества в сфере налогов и сборов один из факторов положительного развития и совершенствования налоговой политики. Из всех сфер государственной деятельности, именно налоговая политика является наиболее политически обусловленной.

В результате анализа теоретической базы, мы пришли к следующим положениям относительно налогового правотворчества:

а) правотворчество – это официально оформленная государственная деятельность направленная на создание, дополнение или отмену норм права;

б) принятие (изменение/отмена) финансово-правовых норм, в том числе налоговых всегда происходит в условиях политического процесса и в рамках налоговой политики

в) налоговое правотворчество имеет технические особенности и реализуется в особом правовом порядке

Исходя из этих положений, сделан вывод о том, что, налоговое правотворчество – это, политически обусловленный процесс создания, введения, изменения, дополнения и отмены норм налогового права уполномоченными органами в особом правовом порядке, предусмотренном законами РК.

Проанализировав конституционно-правовые основы налоговых отношений зарубежных стран, и принимая во внимание новый курс развития Казахстана провозглашенный в Стратегии 2050, предлагается на конституционном уровне закрепить такие налоговые принципы как, принцип презумпции добросовестности и невиновности налогоплательщика, принципы определенности налоговых законов, экономической основы налогообложения и справедливости налогообложения.

Кроме того, предлагается в Конституции предусмотреть нормы о порядке принятия, введения и отмены налоговых законов, о недопустимости их обратной силы при установлении новых налогов, увеличении ставок или ином ухудшении положения налогоплательщиков. Такие нормы существуют в самом Налоговом кодексе. Но опыт показал, что эти же нормы могут быть изменены или иным образом нейтрализованы при необходимости принятием нового налогового закона. Поэтому, указанные основополагающие положения считаем необходимым закрепить непосредственно в Конституции РК.

На примере конституций ряда зарубежных стран, где очень показательно и реально защищаются естественные права и свободы человека, а также в связи с необходимостью дальнейшего развития демократического процесса в стране и

ценностной переориентации в налоговом правотворчестве на теорию естественного права, мы пришли к выводу, что законодатель должен пересмотреть концепцию и идеологию налогообложения граждан, принудительного взыскания налоговой задолженности, оснований прекращения налоговых обязательств граждан.

В этой связи, на законодательном уровне должен быть закреплён перечень имущества, на которое ни при каких обстоятельствах не может быть обращено взыскание по налоговой задолженности. И в первую очередь, речь идет о жилье, которое на наш взгляд ни при каких обстоятельствах не может быть изъято у человека.

В исследовании подробно проанализирована налоговая правотворческая деятельность всех государственных органов Республики Казахстан. В результате пришли к выводу, что Парламент РК является единственным субъектом налогового правотворчества, уполномоченным на установление, введение и отмену налогов в Казахстане.

Конституционный Совет РК вправе признавать налоговые законы неконституционными, а налоги – неустановленными или не введенными в действие. Однако, Конституционный Совет не вправе устанавливать, вводить в действие или отменять законно установленные налоги.

Верховный Суд РК вправе издавать нормативные постановления в сфере налоговых отношений, в которых содержатся разъяснения и указания по разрешению тех или иных спорных вопросов в судебной практике, судебное толкование правовых норм, и в случае пробелов в законодательстве – самостоятельные правовые нормы исходя из смысла законов, общих принципов и начал права. Однако, Верховный Суд РК в своем правотворчестве не вправе устанавливать, вводить в действие или отменять законно установленные налоги.

Кроме того, нормативные постановления Верховного Суда РК наравне с другими источниками права подлежат оценке судами при разрешении конкретных дел, на предмет их соответствия Конституции РК и в порядке статьи 78 Конституции РК, они также могут стать предметом проверки по обращению судов. Учитывая, что с одной стороны нормативное постановление Верховного Суда должно соответствовать Конституции РК и законам РК, а с другой стороны, оно одновременно признается Законом «О нормативных правовых актах» находящимся вне иерархии нормативных правовых актов (п.4 статьи 4), мы делаем вывод о необходимости разработки законодательного механизма проверки законности нормативных постановлений Верховного Суда и механизма их нейтрализации, в случае их противоречия Конституции РК или законам, а также определить законодательный механизм сопоставления и решения ситуации при противоречии норм нормативного постановления Верховного Суда с нормами законов.

В дополнение к вышеперечисленным основополагающим выводам настоящей диссертационной работы, мы разработали следующие практические



рекомендации по совершенствованию налогового правотворчества в Казахстане.

Подзаконное нормотворчество в сфере налогов и сборов всегда носит вторичный, производный характер. Его задача - исключительно конкретизация налогово-правовых норм, установленных законодателем. Любое изменение или дополнение актов законодательства должно в этой связи рассматриваться как искажение воли законодателя, делегировавшего исполнительному органу ограниченные полномочия в налоговой сфере, а следовательно, не может создавать правовых последствий для участников налоговых отношений. Органы исполнительной власти не вправе издавать акты, содержащие "новые", первичные налогово-правовые нормы, не имеющие правовых оснований в актах законодательства.

В этой связи, мы делаем вывод о том, что предусматриваемые в Налоговом кодексе отсылочные нормы, позволяющие исполнительному органу формировать тот или иной перечень объектов налогообложения, противоречащими основным принципам налогового права. Подобные перечни товаров, видов деятельности должны находить отражение непосредственно в самом Налоговом Кодексе РК, а не отсылать к подзаконным актам.

В связи с негативной практикой применения норм налоговых конвенций, когда налогоплательщики лишены возможности реализации своих прав по ее нормам без специального на то акта налогового органа, видится целесообразным, применительно к международным договорам законодателю использовать термин «реализация», а также внести изменения в налоговое законодательство, устанавливающие нормы позволяющие налогоплательщикам применять положения международных конвенций напрямую, без согласования налоговых органов.

При подготовке проектов налоговых законов, в целях совершенствования процесса налогового правотворчества, повышения качества налоговых законов, актуальным представляется создание специального межпарламентского комитета по работе над налоговыми законами (как это предложено и внедряется в ряде развитых западных стран), а также разработка общей концепции или специального закона, который в целях упорядочения законодательной работы подробно регламентировал бы всю технологию создания законодательного акта по налоговым вопросам.

Отсутствие полной регламентации всего комплекса вопросов, связанных с процессом законотворчества как показывает практика, сказывается на качестве принимаемых налоговых законов. Регламентация законодательного процесса в рамках единого законодательного акта позволяет свести воедино нормативные предписания, касающиеся порядка принятия законов, придать общеобязательный официальный характер тем правилам, которые сложились на практике, повысить уровень подготовки законодательных решений и в целом стабилизировать законотворческую работу. В качестве альтернативной меры, можно было бы предложить предусмотреть специальные нормы именно

по налоговому правотворческому процессу в составе действующего закона регламентирующего процедуры законотворчества, а именно в законе «О нормативных правовых актах», либо в общей части самого Налогового кодекса РК.

Кроме того, на стадии подготовки законопроекта по налоговым вопросам к его внесению в правотворческий орган, а также на стадии обсуждения законопроекта по налоговым вопросам необходимо обязательное экспертное участие (эксперты, консультанты, аналитические центры парламента, здесь необходимо привлекать известных специалистов в сфере налогового права). Повышение профессионализма депутатов, активизация роли науки и специалистов в ходе налогового правотворчества – необходимые условия улучшения качества принимаемых нормативных правовых актов по налоговым вопросам и предпосылки эффективности содержащихся в них норм. В этом направлении необходимо чтобы органы государственной власти широко привлекали научных работников к подготовке законопроектов по налоговым вопросам. Следует законодательно закрепить статус эксперта: его право участвовать в рассмотрении соответствующего проекта по налоговым вопросам и его обсуждении; право на вознаграждение за проведенную экспертизу; право выступать в СМИ в поддержку отстаиваемой им точки зрения. Крайне важно установить правило, что в качестве независимого научного эксперта не могут быть привлечены лица, принимающие или принимавшие участие в работе подготовительных групп, образованных комитетами палат парламента для подготовки и доработки данного законопроекта. Аналогичный запрет должен распространяться и на участие в экспертизе НИИ, подведомственных внесшему законопроект субъекту законодательной инициативы.

Также, в качестве практических рекомендаций в ходе исследования выработаны положения о том, что при подготовке и написании норм налоговых законов необходимо соблюдать основные правила законодательной техники и делать их максимально точными и однозначными, что позволит сократить поток разъяснительных писем налоговых органов.

Анализируя вопросы законодательной техники в налоговом правотворчестве, были сделаны также такие рекомендации: для устранения проблемы ежегодного изменения основных форм налоговых деклараций, предлагается все формы налоговых деклараций и расчетов включить в текст НК РК в качестве приложений. Кроме того, представляет перспективным перенятие опыта США по включению в название законопроекта имени его инициатора. Так, предлагается внести подобную инициативу в Мажилис Парламента РК с целью внесения соответствующих изменений в Регламент Мажилиса устанавливающих необходимость указывать в названии закона имя его инициатора и разработчика. В результате законопроекты будут носить не безликие номера, а фамилии своих авторов, например: «Закон Карагусовой о предоставлении льгот участникам СЭЗ», или «3-й закон Назарбаева об увеличении ставок акцизов», или «Поправки партии «Руханият» об увеличении ставок за загрязнение окружающей среды». На наш взгляд, при таком подходе,

многонациональный народ лучше узнает своих законодателей, активистов, героев и сможет делать правильные выводы при участии в очередных выборах в органы власти.

И последнее, требует самостоятельной и тщательной научной проработки вопрос создания в Казахстане специализированных налоговых судов.

Таблица 1 - Аналитическая справка по развитию практики налогового правотворчества в Казахстане

Периоды	Количество внесенных изменений в основной закон	Количество принятых подзаконных актов (постановления Правительства РК, приказы МФ/МГД РК)	Количество писем-разъяснений уполномоченного органа	Обобщение судебной практики	Проверка конституционности
I	До 1995 года Налоговые отношения по каждому виду налогов регулировались отдельными (Закон КазССР «Об индивидуальном подоходном налоге физических лиц», Закон КазССР «Об акцизах» и т.п.				
II	В 1995 году принят Указ Президента РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»				
	24	более 70	более 130	Нормативное Постановление ВС РК 1999 года «О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства»	нет
III	В 2001 году был принят новый Закон РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» - введен в действие с 01.01.2002 года				
	53	более 50	более 2790	Нормативное Постановление ВС РК 2006 года «О судебной практике применения судами налогового законодательства»	15.04.2004г. постановление Конституционного Совета РК «О проверке конституционности пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса» по обращению Специализированного межрайонного экономического суда Костанайской области

IV	С 01.01.2009 года вступил в силу Закон РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»				
	65	более 40	более 1660	<p>Нормативное Постановление ВС РК 2013 года «О судебной практике применения судами налогового законодательства»</p> <p>Нормативное Постановление ВС РК 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве»</p>	нет

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М.: Юристъ, 2005. – С. 30-31.
- 2 Халфина Р.О. Научные основы советского правотворчества. - М., 1981. - 245 с.
- 3 Худяков А.И., Бродский Г.М. Теория налогообложения: учебное пособие. – Алматы: ТОО Издательство «НОРМА-К», 2002. – С. 106-135; 299; 383-392.
- 4 Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. - М., 1991. - С. 395.
- 5 Хилл П. Наука и искусство проектирования. - М., 1973. – 453 с.
- 6 Пономарев А.Я. Психология творчества. - М., 1976.- 678 с.
- 7 Иоффе О.С. Основы авторского права. Авторское право, изобретательское право и право на открытие. – М., 1969. - 289 с.
- 8 Усольцева С.В. Теория творчества: правовые аспекты // Материалы ежегодной научно-практической конференции преподавателей и студентов юридического института ИГУ. - Иркутск: Изд-во ЮИ ИГУ, 1999, апрель. - С. 58.
- 9 Нашищ А. Правотворчество (теория и законодательная техника). – М., 1974. – 138 с.
- 10 Чхиквадзе В.Х. Государство, демократия, законность. Ленинские идеи и современность. – М., 1967. – 218 с.
- 11 Губаева Т.В. Словесность в юриспруденции: автореф. ... докт. юрид. наук: 12.00.01. – М., 1996. – С. 10.
- 12 Алексеев С.С. Государство и право. – М., 1994. - 455 с.
- 13 Самощенко И.С. О правовых формах осуществления функций Советского государства // Сов.гос-во и право. - 1956.- №13. – С. 86.
- 14 Горшенев В.М. Участие общественных организаций в правовом регулировании. – М., 1963. – 257 с.
- 15 Порохов Е.В. Налоговое право Республики Казахстан (вопросы теории и практики): автореф. ... докт. юрид. наук: 12.00.02. – Алматы, 2009. – С. 63; 71-75; 151-156.
- 16 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV. – Алматы: Юрист, 2012.
- 17 Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. ... докт. юрид. наук: 12.00.14.- М., 2007. – 56 с.
- 18 Шебанов А.Ф. Нормативные акты Советского государства. – М., 1956. – С. 85-86.
- 19 Керимов Д.А. Законодательная деятельность Советского государства. – М., 1955. – С.17-33.

- 20 Римское право (базовый учебник) / под ред. В.А. Томсинова. - М., 2003. - С.22.
- 21 Иеринг Р. Юридическая техника. – СПб., 1906. - 24 с.
- 22 Шаймурунова А.К. Отдельные вопросы ведомственного нормотворчества // Материалы Республиканской научно-практической конференции «Нормотворчество в Республике Казахстан: проблемы теории и практики». – Астана: ТОО ДАМЕ, 2011, июнь – 3. – С.9.
- 23 Сырых В.М. Российское законодательство: проблемы и перспективы. – М., 1995. – 390 с.
- 24 Тихомиров Ю.А. Юридическая техника // Материалы научно-методического семинара. – Н. Новгород, 1999, сентябрь 23. – С.35.
- 25 Пиголкин А.С. Подготовка проектов нормативных актов. – М., 1974. – 93 с.
- 26 Закон Республики Казахстан «О нормативных правовых актах» от 24 марта 1998 г. // Ведомости Парламента РК. - 1998. - №2-3. - С.25.
- 27 Поленина С.В. Общая теория государства и права: Академический курс. Теория права. Законодательная техника. - М., 2008. - Т.2, глава 8. – С.174-176.
- 28 Общая теория государства и права: курс лекций / под ред. А.Ф. Вишневого. - Минск: Тесей, 1998. - 322 с.
- 29 Ковачев Д.А. Механизм правотворчества социалистического государства. - М.: Юридическая литература, 1977.- С.22.
- 30 Кондратович Н.М. Субъекты законотворческого процесса: автореф. ... канд. юрид. наук. - Минск, 1995. – С.11.
- 31 Тайжанова А.Р. Эффективность законотворческого процесса в Республике Казахстан (вопросы теории и практики): автореф. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. – Алматы, 2003. – С.24-60.
- 32 Республика Казахстан. Конституционный Закон. О Президенте Республики Казахстан от 26.12.1995 г. - №2733 // Казахстанская правда. -1995, декабрь - 28.
- 33 Послание Президента Республики Казахстан - Лидера нации Нурсултана Назарбаева народу Казахстана «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства» от 14.12.2012.
- 34 Указ Президента Республики Казахстан от 19 марта 2010 года № 958 «Об утверждении Государственной программы по форсированному индустриально-инновационному развитию Республики Казахстан на 2010-2014 годы.
- 35 Постановление Правительства Республики Казахстан от 18 февраля 2013 года №151 «Об утверждении Программы по развитию агропромышленного комплекса в Республике Казахстан на 2013-2020 годы «Агробизнес -2020».
- 36 Гоббс Т. Мир философии: книга для чтения. – М., 1991. – 175 с.
- 37 Наурызбаева Р.К. Правотворческая деятельность Правительства: дис. ... канд. юрид. наук. - Алматы, 1996. - С. 117-160.

38 Конституционный закон Республики Казахстан «О Конституционном Совете Республики Казахстан» от 29 декабря 1995 г. № 2737 // Ведомости Верховного Совета РК. - 1995. - №24, ст.173.

39 Дроздов Г.В. Правовая природа разъяснений закона высшими органами судебной власти // Советское государство и право. - 1992. - №1. – 139 с.

40 Караев А.А. Эффективность конституционного контроля в Республике Казахстан (вопросы теории и практики): дис. ... канд. юрид. наук. -Алматы, 2001.- 140 с.

41 Давид Р., Жоффе-Спинози К. Основные правовые системы современности / пер. с фр. В.А. Туманова. – М., 1999. – С.145-150.

42 Саидов А. Х. Введение в основные правовые системы современности. – М., 2002. – С.200-223.

43 Саидов А. Х. Сравнительное правоведение и юридическая география мира. – М., 1993. – С.123-134.

44 Цвайгерт К., Кетц Х. Введение в сравнительное правоведение в сфере частного права // В 2 т. – М., 1998. –С. 340-345.

45 Кросс Р. Прецедент в английском праве. – М., 1985. – С.167-185.

46 Уолкер Р. Английская судебная система. – М., 1980. – С.168-191.

47 Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. – М., 1996. – С. 17-29.

48 Козырина А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М., 1993. – С. 74.

49 Конституции зарубежных стран / сост. Дубровин В.Н. - М.: ООО Издательство «Юрлитинформ» – М., 2003. – С.243; 288; 410; 448.

50 The Chartered Institute of Taxation. The making of tax law. Proposal for reform. – 2010, june.

51 Гончаренко И.А. Налоговые споры. Суд ЕС и принципы взаимодействия с судами Великобритании // Финансовое право зарубежных стран: сб. науч. тр. / под.общ. ред. Г.П. Толстопятенко. - М.: МГИМО (У) МИД России, 2001. - С.85.

52 Европейский Суд по правам человека: Избранные решения // В 2 т. – М., 2000. – С. 456.

53 Марченко М.Н. Правовые системы современного права. – М., 2001. – С.120-126.

54 Саидов А. Х. Сравнительное правоведение (основные правовые системы современности). – М., 2000. – С.145-156.

55 Марченко М.Н. Курс сравнительного правоведения. – М., 2002. – С.291.

56 Сравнительное конституционное право / отв. ред. Чиркин В.Е. – М., 1996. – С. 176-185.

57 Конституции государств Европейского Союза. – М., 1997. – С.415.

58 Основной Закон Федеративной Республики Германии от 23 мая 1949 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.581-703.



- 59 Союзная Конституция Швейцарской Конфедерации от 18 апреля 1999 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.539-580.
- 60 Конституция Греции от 11 июня 1975 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.647-696.
- 61 Конституция Итальянской Республики от 22 декабря 1947 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 423-668.
- 62 Дадалко В.А. Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Разграничение сфер внутреннего и международного налогообложения // Налогообложение в системе международных экономических отношений: учебное пособие. – Минск, 2000. - С. 104.
- 63 Конституция Испании от 29 декабря 1978 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 351-414.
- 64 Конституция Королевства Нидерландов от 17 февраля 1983 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 469-508.
- 65 Конституция Бельгии от 7 февраля 1881г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 101-144.
- 66 Конституция Великого Герцогства Люксембург от 17 октября 1868 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 451-468.
- 67 Конституция Эстонской Республики от 28 июня 1992г. Конституции государств Европы // В 3т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. – Т.3. – С. 703-744.
- 68 Конституция Королевства Дании от 5 июня 1953 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997. – С. 295-314.
- 69 Конституция Португальской Республики от 2 апреля 1976 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997. – С. 522-598.
- 70 Конституция Финляндии от 17 июля 1919 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 614-628.
- 71 Конституция Французской Республики от 4 октября 1958 г. // Конституции государств Европы. – М., 1997.– С. 666-684.
- 72 Конституция Турецкой Республики от 7 ноября 1982 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.3. - С.222-286.
- 73 Конституция Республики Болгария от 12 июля 1991 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.394-422.
- 74 Решетников Ф.М. Правовые системы стран мира: Энциклопедический словарь. 2-е изд. – М.: Норма, 2000. – С.416.
- 75 Исмаилов М.А., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М. Р. Налоговая система Кыргызской Республики // Налоговый вестник. - 2002. - №11. - С.3.
- 76 Конституция Республики Беларусь от 24 ноября 1996 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.298-330.

77 Конституция Республики Казахстан 1995 г. - Алматы: ЖетіЖарғы, 2009.

78 Конституция Республики Азербайджан от 12 ноября 1995 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.131-170.

79 Конституция Республики Армения от 5 июня 1995 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.262-284.

80 Конституция Республики Грузия от 24 августа 1995 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.1. - С.723-750.

81 Конституции зарубежных государств: учебное пособие. 3-е изд. / сост. В. В. Маклаков. - М., 2000. - С. 254-256.

82 Бобоев М.Р. Налоги и налогообложение в Республике Таджикистан // Налоговый вестник. - 2000. - № 10. - С.118.

83 Конституция Республики Украины от 28 июня 1996 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.3 - С.310-352.

84 Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. Конституции государств Европы // В 3 т. / под общ.ред. Л.А. Окунькова. – М.: НОРМА, 2001. - Т.3. - С.18-50.

85 Постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 15 апреля 2004 года № 2 «О проверке конституционности пункта 1 статьи 53 Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" (Налогового кодекса) и пункта 13 Правил проведения специализированного аукциона по реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика в счет налоговой задолженности, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 25 мая 2002 года № 569, по обращению специализированного межрайонного экономического суда Костанайской области»

86 Сулейменов М.К. Нормативные постановления Верховного Суда в системе источников права // Юрист. – 2009. – №7. – С. 16-17.

87 «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан». Конституционный закон Республики Казахстан от 25 декабря 2000 года.

88 Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» от 23 июня 2006 г. №5 // Сборник постановлений Пленума Верховного Суда Казахской ССР, Пленума Верховного Суда Республики Казахстан, нормативных постановлений Верховного Суда Республики Казахстан (1968-2009 годы). – Алматы: ТОО Издательство «НОРМА-К», 2009. – С.429-433.

89 «О международных договорах Республики Казахстан». Закон Республики Казахстан от – 30 мая 2005 года.

90 Законотворчество в Российской Федерации / под ред. А.С. Пиголкина. - М., 2000. - С. 241.

- 91 Юридическая техника: учеб. пособие / под ред. Т.Я. Хабриевой и Н.А. Власенко. - М.: Эксмо, 2010. - С.27.
- 92 Керимов Д.А. Законодательная техника. - М.: НОРМА, 2000. - С.17.
- 93 Кашанина Т.В. Юридическая техника. - М.: Эксмо, 2007. - С. 102.
- 94 Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. - М., 2003. - С. 189.
- 95 Петрова Г.В. Применение права в налоговых спорах. - М., 1996. - С. 22.
- 96 Кудряшева Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения. - М.: Wolters-Kluwer, 2006. - С.95.
- 97 Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / под ред. М.В. Карасевой. – М.: КНОРУС, 2012. –С. 160.
- 98 Покидаев Д. Лишний суд не помешает // Известия-Казахстан. – 2009, апрель – 17.