

## О некоторых аспектах налогового нормотворчества

М.Ш. Сыпатаева

LLM, MBA Управляющий партнер Юридическая фирма Linkage & Mind, Казахстан, г. Алматы

**Аннотация.** В данной статье автор рассматривает аспекты налогового правотворчества как результаты, в виде нормативных правовых актов в сфере налогов, индивидуальных актов и договоров.

Анализ юридической литературы показал, о том, что по содержанию издаваемые органами правотворчества нормативные правовые акты подразделяются, прежде всего, на законы и подзаконные акты.

Закон – это нормативный правовой акт, принятый в особом порядке органами законодательной власти, регулирующий важнейшие общественные отношения и обладающий высшей юридической силой. Все остальные действующие в стране нормативные правовые акты являются подзаконными. Подзаконный нормативный правовой акт – это акт, изданный в соответствии с законом и ему не противоречащий.

Кодекс – кодификационный сводный крупный акт, детально регулирующий определенную область (сферу) общественных отношений. В виде общего правила нормы кодекса достаточно детально регулируют соответствующие отношения, что делает подчас излишним их конкретизацию в других законах и подзаконных актах.

Положение – это нормативный правовой акт, подробно регламентирующий какую-либо группу вопросов, касающихся статуса либо организации деятельности отдельных субъектов права (государственных органов, учреждений, организаций).

В обобщенном виде принято считать, что в арсенале современных государств существуют такие виды источников (форм) права, как: 1) правовой обычай; 2) нормативный правовой акт; 3) нормативный договор; 4) общие начала (принципы) права; 5) правовой (судебный) прецедент; 6) правовые идеи и правовые доктрины; 7) религиозные каноны и доктрины» [1, с. 70-71].

Для определения правовой природы результатов правотворчества, т. е. нормативных документов (актов и договоров), необходимо рассмотреть

родовое, объединяющее понятие – «источник права». Анализ юридической литературы показывает, что данное понятие возникло довольно давно. Оно широко применялось еще в римском праве, в Законах XII таблиц.

На сегодняшний день в общей теории права и государства существуют два основных подхода к данному понятию. Первый подход часто называют «узким» или формально-юридическим, поскольку в нем понятие «форма» и «источник» права совпадают. Согласно данному подходу, под источниками права понимают те сосуды (резервуары), из которых субъекты правоотношений черпают юридические нормы для решения правовых проблем. Что же касается «широкого» понимания источника права, то здесь существует два основных аспекта. Первый можно назвать материальным, под источником права в материальном смысле понимают существующие различные отношения в социуме, прежде всего речь идет об экономических отношениях.

Второй – это идеологический аспект, его смысл заключается в том, что под источником права понимают различные теории (концепции), такие воззрения, которые выступают в большей степени не в качестве формы (источника) права, а в виде источника правообразования, т. е. определенной теоретической основы, своеобразной базы для создания (формирования) правовых норм, выраженных в различных по органу издания, по юридической силе, характеру регулируемых отношений формах права.

В юридической литературе неоднократно отмечалось, что процесс правообразования, имеющий свои особенности в каждой правовой системе, в конечном счете, и определяет особенности субъектов правотворчества, а в еще большей

мере – способы закрепления и существования норм права.

В зависимости от способа закрепления и существования правовых норм выделяют такие источники права, как правовой обычай, юридический прецедент, нормативный акт, нормативный договор. Некоторые ученые в данный перечень включали также общие принципы права, правосознание, религиозные тексты.

Однако если вести речь конкретно о результатах правотворчества, то к таковым следует отнести нормативные акты и нормативные договоры, которые одновременно являются источниками права, главным образом в романо-германской правовой семье, и судебные прецеденты, широко распространенные в англосаксонской правовой семье и отчасти в романо-германской.

Таким образом, можно говорить о том, что понятия «результат правотворчества» и «форма права» применительно к таким источникам, как нормативные акты, нормативные договоры и судебные прецеденты, всецело совпадают.

Что касается таких источников права, как правовой обычай, административный прецедент, общие принципы права, правосознание и религиозные тексты, то данные источники права целесообразнее называть не источниками права в «узком» смысле или формами права, а источниками права в «широком» смысле, т. е. источниками правообразования, теми идеологическими и эмпирическими ценностями, которые лежат в основе создания правовых норм. Административный прецедент как источник права широко распространен в странах англосаксонской правовой системы, особенно в США.

Другим видом юридического прецедента является судебный прецедент (судебная практика). Под судебным прецедентом понимают судебное решение, фактически используемое в качестве эталона (образца) при аналогичных обстоятельствах. В данном смысле судебное решение выступает определенной технологией закрепления норм права, а значит источником права в «узком» смысле, т. е. результатом особого способа нормотворчества.

Судебный прецедент имеет широкое распространение не только в странах англосаксонской правовой семьи, но и на Юге Европы, в таких странах, как Португалия, Испания, Италия.

Возникает на практике такой вопрос:

официально судебный прецедент источником права в Казахстане признается или нет? Тем более данная проблема уже более 20 лет обсуждается юристами-учеными. Некоторые ученые выдвигают предположение, что нормативные постановления Пленума Верховного Суда Республики Казахстан являются не официальными актами толкования, а судебными прецедентами, содержащими определенные нормы права.

По этому поводу известный ученый-цивилист М.К. Сулейменов полагает: «Любое руководящее разъяснение Верховного суда – это нормативный правовой акт, устанавливающий новую норму права как общеобязательное правило поведения. Судебным прецедентом, на мой взгляд, может быть только конкретное решение суда. Если этому решению суда придается общеобязательная сила (как в странах англо-саксонской системы права или в Швейцарии), то это судебное решение как санкционированный государством прецедент порождает новую норму права, обязательную для исполнения» [1, с.121-127].

Помимо этого актуальной проблемой сегодняшнего дня является вопрос: считать ли различные решения Конституционного Совета РК судебными прецедентами, т. е. источниками права?

По этому поводу четкую позицию высказывает казахстанский ученый «Казахстанский законодатель, определяя характер нормативных постановлений Конституционного Совета РК в норме пп. 5) п. 2 ст. 3 Закона РК «О нормативных правовых актах», с подачи казахстанской научной доктрины, в отличие от России, сразу указал на то, что они являются нормативными правовыми актами и относятся к основному их виду. Другими словами, нормативные постановления Конституционного Совета РК, содержащие самостоятельные нормы права, не признаются в Казахстане в качестве судебных (конституционных) прецедентов, а прямо указываются в качестве нормативных правовых актов – одной из форм действующего права РК.

Правотворческое же значение нормативных постановлений Конституционного Совета РК, на наш взгляд, заключается в том, что, принимая их в порядке конституционного производства, Конституционный Совет РК, по сути, решает дальнейшую правовую судьбу принятых или уже действующих законов и иных нормативных правовых актов или заключенных, но еще не

ратифицированных международных договоров по вопросам налогообложения.

Правовые последствия принятия нормативных постановлений Конституционного Совета РК прямо предусмотрены нормами п. 1 и 2 ст. 74 Конституции РК, согласно которым законы и международные договоры, признанные не соответствующими Конституции Республики Казахстан, не могут быть подписаны либо, соответственно, ратифицированы и введены в действие, а законы и иные нормативные правовые акты, признанные неконституционными, в том числе ущемляющими закрепленные Конституцией права и свободы человека и гражданина, отменяются и не подлежат применению» [1, с.111].

Сегодня самым распространенным источником (формой права) в странах континентального права, а также в других правовых системах является нормативный акт.

По мнению профессора А.Ф. Шебанова, нормативный акт – это акт, содержащий нормы права. [2, с. 6].

Функции внесения различных дополнений в нормативные акты выступают определенными способами структурной связи между нормативными актами. При этом дополнения могут быть выражены в виде конкретизации и детализаций. Об этом конкретно утверждает российский ученый Н.А. Игнатюк, указывая отличия конкретизации от детализации, отмечала, что при конкретизации организатор-исполнитель не осуществляет выбора конкретного варианта решения, т. к. как он логически предполагается содержанием основного акта, хотя текстуально и не сформулирован. Детализация приводит к образованию новых норм права, но нужна в тех случаях, когда необходимо определить порядок действия новых норм основного акта, «включить» их в систему действующего законодательства [3, с. 154].

В связи со сказанным под нормативными актами следует понимать юридические акты, устанавливающие либо санкционирующие нормы права, изменяющие и отменяющие нормы права, на основе которых и возникают те или иные общественные отношения. Для получения полноценного анализа исследуемого понятия нельзя умалять роли традиционных методов исследования, т. е. для более комплексной оценки полученных результатов надлежит выделить

также признаки нормативных актов. К ним относятся:

- нормативность, т. е. содержание в себе определенных правил поведения – норм права, что позволяет относить нормативные акты к источникам права;
- неоднократное применение – действие предписаний нормативного акта не носит разовый характер и не прекращается до его отмены;
- формализм, т. е. выражение в той или иной форме – закона, указа, постановления и т. п.;
- неперсонифицированность, т. е. распространение на широкий, конкретно неопределенный круг лиц;
- регулировка общественных отношений, т. е. отношений между различными субъектами, которые по объективным и субъективным причинам прямо либо косвенно взаимодействуют между собой. [4, с. 12].

Однако в глобальном смысле главной целью нормативных актов является установление правовых режимов, направленных на осуществление правового порядка и утверждение режима законности на том правовом пространстве, на которое распространяется действие этих актов.

Самой распространенной классификацией нормативных актов является их деление по юридической силе на законы и подзаконные акты. Как отмечал Томас Гоббс, только в государстве существует всеобщий масштаб для измерения добродетелей и пороков, таким масштабом могут служить лишь законы каждого государства [5, с. 175].

Если все вышеизложенное рассмотреть с точки зрения налогового правотворчества, то в юридической литературе отмечается, что основными правовыми методами осуществления налоговой деятельности государства являются следующие: издание нормативных актов, издание индивидуальных актов, совершение двухсторонних актов.

Первым и, надо сказать, 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 употребляется в данном случае термин «законодательство о налогах и сборах».

Более того, в литературе также поднимался вопрос о том, чтобы вопросы налогообложения решались исключительно через особые налоговые законы, т. е. законы, специально предназначенные для регулирования налоговых отношений.

А также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом» (п. 1 ст. 2 НК).

К числу последних можно отнести постановление Правительства Республики Казахстан. Например, применительно к налогу на имущество физических лиц Налоговый кодекс предусматривает, что «порядок определения стоимости объектов налогообложения физических лиц устанавливается Правительством Республики Казахстан» (п. 1 ст. 364 НК).

Вторым методом осуществления налоговой деятельности государства выступает издание индивидуальных правовых актов по вопросам налогообложения.

Индивидуальные налогово-правовые акты применяются главным образом при уплате налога на основе налогового извещения или налогового уведомления, направляемого налоговыми органами налогоплательщикам. Такой способ уплаты налога применяется, например, при уплате налога на имущество физических лиц, когда налоговый орган самостоятельно исчисляет сумму налога и вручает налогоплательщику налоговое уведомление, в соответствии с которым налогоплательщик производит уплату налога.

Третьим методом налоговой деятельности государства выступает совершение двухсторонних налогово-правовых актов.

В последнее время широкое распространение в странах романо-германской правовой семьи получает такой источник (форма) права, как нормативный договор.

Типичным налоговым договором выступали контракты, предусмотренные Законом Республики Казахстан от 28 февраля 1997 года «О государственной поддержке прямых инвестиций»,

заключаемые между уполномоченным государственным органом и инвестором.

Возникновение договорных конструкций при осуществлении налоговой деятельности государства означает, лишь одно: государство почитало целесообразным использовать для регулирования определенного элемента налоговых отношений диспозитивный метод. При этом сам договор является не гражданско-правовым, а налогово-правовым договором.

Такая качественная характеристика налогового договора (контракта о предоставлении инвестиционных налоговых преференция, договора налогового кредита, договора инвестиционного налогового кредита и т. п.) определяется не только областью применения этого договора (сфера налоговой деятельности государства), и не только природой общественных отношений, которые регулируются посредством данного договора, имея в виду, что эти отношения являются налоговыми отношениями, но и тем, что данный договор существенно отличается от гражданско-правового договора.

Отметим также, что данный договор регулируется Налоговым кодексом, принадлежность которого к налоговому законодательству (а соответственно, к налоговому праву) не вызывает сомнения.

Таким образом, в данной статье мы попытались рассмотреть такие аспекты налогового правотворчества как результаты, в виде нормативных правовых актов в сфере налогов, индивидуальных актов и договоров.

## Литература

1. Порохов Е.В. Налоговое право Республики Казахстан (вопросы теории и практики): Автореф. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.02. – Алматы, 2009. – С.63
2. Шебанов А.Ф. Нормативные акты Советского государства. – М., 1956. С.6.
3. Игнатюк Н.А. Компетенция федеральных министерств Российской Федерации. – М., 2003. – 654 с.
4. Николаев О.В. Проблема нормативности актов в российском законодательстве // Юрист. 2002. №11. С.12.
5. Гоббс Т. Мир философии: книга для чтения. – М., – 1991. – С.175