

УДК 347.73(574)

¹А.Т. Салыхбаева, ²К.Н. Нурманбаева¹Преподаватель кафедры таможенного, финансового и экологического права, Казахстан, г. Алматы²Магистрант профильного направления кафедры таможенного, финансового и экологического права, Казахстан, г. Алматы

Проблемы определения системы налогового права

В статье рассматриваются определения системы налогового права и их формирующих элементов. А также институционально сгруппированные правовые нормы в правовом регулировании конкретных отношений и по дальнейшему совершенствованию механизма правового регулирования в указанных направлениях.

Ключевые слова: налог, налоговое право, система налогового права.

А.Т. Salykhbaeva, K.N. Nurmanbaeva

The problems of determining the tax law

The article considered carefully the definition of the tax law and their formative elements. Also, the problems of institutional grouped law in the legal regulation of a relationship and to further improve the mechanism of legal regulation in these areas.

Key words: tax, tax law, tax law system.

А.Т. Салыхбаева, Қ.Н. Нұрманбаева

Салық құқығының жүйесін анықтау мәселесі

Мақалада салық құқығының жүйесімен, оның құрамдас элементтері, сонымен қатар салық саласындағы құқықтық нормалардың институционалды топтасуы, осы саладағы құқықтық қатынастарды жетілдірудің тетігі ретінде қарастырылған.

Түйін сөздер: салық, салық құқығы, салық құқығының жүйесі.

В Республике Казахстан обязанность платить налоги возведена в ранг конституционной обязанности граждан. Конституция Республики Казахстан говорит об обязанности уплачивать не только налоги, но и сборы, а также другие обязательные платежи. К «другим обязательным платежам», которые упоминаются в статье 35 Конституции Республики Казахстан, относятся в первую очередь: отчисления, взносы, плата и пошлина.

Налоговое право представляет собой объективно сформировавшийся массив правовых норм, регулирующих налоговые отношения. Однако это вовсе не означает, что за внешними, очерченными предметом и методом, контурами налогового права скрывается некая однородная аморфная масса однотипных во всем правовых норм. Даже внутри этого громоздкого массива правовые нормы продолжают группироваться, упорядочиваться, структурироваться, превращаясь в систему.

Многие авторы признают, что «трудно выделить тот системообразующий критерий, на основе которого можно произвести внутреннюю рубрикацию данного правового массива» [1, с. 221].

Вместе с тем все единодушны во мнении, что налоговое право, следуя пандектной схеме систематизации его правовых норм, может быть подразделено на общую и особенную часть [2].

Так, казахстанский ученый А.А. Черняков, предлагая воспринимать систему налогового права в двух измерениях – микроструктурном и макроструктурном, и говоря о макроструктурном подходе в понимании налогового права, выделяет две его взаимодействующие структуры – Общую и Особенную части [2, с.17].

А.И. Худяков также полагает, что налоговое право, в первую очередь, подразделяется на общую и особенную части. «Такое деление разделов и крупных институтов той или иной отрасли

права довольно типично – в большом массиве правовых норм одни из них всегда касаются каких-то общих вопросов, другие же относятся к частным. Налоговое право не представляет в данном случае исключение», – пишет он [1, с. 222].

Общая часть налогового права объединяет в себе те нормы налогового права, которые содержат в себе наиболее общие положения, установления, которые относятся ко всем частным случаям и предопределяют функционирование правовых норм особенной части во всех их частных проявлениях.

Особенная часть налогового права объединяет в себе те нормы, которые регулируют частные случаи налоговых отношений, как правило, по видам налогов.

Сложнее обстоит дело с институциональной классификацией норм налогового права внутри Общей и Особенной частей. Здесь единодушия среди авторов уже нет. А.И. Худяков объясняет это явление тем, что «налоговое право формируется на базе существования определенного метода финансовой деятельности государства – метода установления принудительных и безвозвратных платежей» [3] без привязки к существующим и реально осязаемым фондам денежных средств.

Вместе с тем решение вопроса о системе налогового права имеет тоже немаловажное значение, поскольку позволяет определить основные, институциональные направления концентрированного развития налогового права. Правильно институционально сгруппированные правовые нормы наглядно демонстрируют направления приложения усилий по выявлению пробелов, брешей и недостатков в правовом регулировании конкретных отношений и по дальнейшему совершенствованию механизма правового регулирования на указанных направлениях.

Так, например, иногда точное и емкое формулирование одной только правовой нормы одного института общей части налогового права в корне решает проблему дальнейшего регулирования всех частных случаев применительно ко всем видам налогов, предусмотренных особенной частью налогового права.

В научной литературе даже те робкие попытки институциональной систематизации налогового права, которые существуют сегодня, не встречают однозначной поддержки со стороны других авторов. В то же время пока еще нет и ка-

кой-либо критики таких предложений и альтернативных взглядов на проблему систематизации налогового права.

Среди существующих точек зрения на эту проблему следует, пожалуй, указать на самые интересные, на наш взгляд, из всех представленных в научной литературе.

Так, например российский ученый Д.В. Винницкий предлагает в системе налогового права выделять такие институты общей части налогового права, как:

1) основной институт, определяющий понятие и состав налогового законодательства, охватывающий общие правила его действия в пространстве, во времени и по кругу лиц; содержащий указание на предмет налогового права, закрепляющий принципы налогового права, устанавливающий правила толкования, применения аналогии и основные презумпции, включающий объяснение специальных понятий и терминов, используемых в налоговом законодательстве,

2) общезакрепительные институты: 1) налоговой правосубъектности; 2) общие положения об основаниях возникновения, изменения и прекращения налоговых прав и обязанностей;

3) институт сроков в налоговом праве;

4) нормы о режимах распространения и защиты информации в сфере налоговых отношений и такие институты особенной части, как: 1) институт, регулирующий установление и введение налогов и сборов; 2) налоговое обязательственное право; 3) налоговое процедурное право; 4) налоговое деликтное право.

Особое место, по мнению автора, занимает международное налоговое право [3, с. 239].

По мнению А.И. Худякова, общая часть налогового права включает в себя институты: 1) правовые основы налогового устройства государства; 2) правовые основы налоговой структуры государства; 3) правовые основы налоговых обязательств; 4) правовые основы налогового контроля; 5) финансово-правовая ответственность за нарушение налогового законодательства. Существование последнего института, по замечанию автора, зависит от того, устанавливает ли государство особую финансово-правовую (налогово-правовую) ответственность за нарушение налогового законодательства» [5].

В систематизации особенной части налогового права А.И. Худяков также придерживается позиции институционализации правовых норм по видам налогов, прибавляя к таким институ-

там также «правовое регулирование налогообложения недропользователей» и «правовое регулирование специальных налоговых режимов».

На наш взгляд, появление и активное развитие в налоговом праве за последние двенадцать лет категории «налоговое обязательство» значительно сказалось на системе налогового права. Практически все авторы, признавшие существование налогового обязательства в налоговом праве, единодушны во мнении о существовании в налоговом праве и соответствующего правового института «налоговое обязательственное право».

Действительно, огромный массив правовых норм посвящен регулированию именно материальных налоговых отношений, непосредственно связанных с исчислением и уплатой налогов. При этом такой массив включает в себя как общие нормы, относящиеся ко всем видам налогов, так и специальные, относящиеся исключительно к отдельным видам налоговых обязательств. Более того, все остальные институты налогового права, по сути, выполняют вспомогательную роль по отношению к налоговому обязательственному праву. В одном случае такие нормы призваны регламентировать вопросы установления, введения в действие и отмены налогов, а в другом случае – вопросы налогового администрирования. Но в любом случае все эти нормы также носят общий, универсальный характер и применимы ко всем отношениям: регистрация и учет налогоплательщиков, учет объектов налогообложения, учет исполнения налоговых обязательств, контроль за исполнением налоговых обязательств, корректировка налоговых обязательств, обеспечение их исполнения и меры принудительного взыскания налогов – все эти группы норм налогового права относятся ко всем видам налогов независимо от их особенностей. Указанное обстоятельство позволяет рассматривать их также в качестве институтов общей части налогового права.

Таким образом, налоговое обязательственное право является не просто ключевым институтом налогового права, но и системообразующим. Именно входящие в него нормы в зависимости от конкретных видов налоговых обязательств должны подразделяться на общие положения о налоговом обязательстве, относящиеся ко всем видам налогов, и специальные положения о конкретных видах налоговых обязательств, которые и будут формировать уже институты особенной

части налогового права в целом. Особенность же таким правовым нормам придает интересующее государство с фискальной точки зрения юридические факты, служащие в качестве объекта налогообложения экономическим основанием для взимания налогов, и конкретные механизмы взимания разных по своим объектам налогообложения налогов.

Подбор и принятие на вооружение каждым государством конкретных видов налогов – непростая задача, поскольку ее разрешение должно происходить с учетом базовых принципов налогообложения: справедливости, равенства, определенности налогообложения и недопустимости двойного налогообложения, общих положений о налоговом обязательстве.

Большинство авторов традиционно включают правовые нормы, регулирующие отдельные виды налогов, в соответствующие институты особенной части налогового права [5]. Согласимся с обоснованностью такой точки зрения, предложив именовать такие институты особенной части налогового права по каждому виду налога «отдельными видами налоговых обязательств».

Таким образом, на основании изложенного выше можно утверждать, что налоговое право состоит из общей и особенной частей. При этом общая часть включает в себя следующие правовые институты: 1) основные положения, включающие в себя нормы о понятии, составе, структуре, действии, принципах, категориях налогового права; 2) субъекты налогового права; 3) общие положения о налоговом обязательстве; 4) налоговое администрирование; 5) апелляционное налоговое производство.

Особенная часть налогового права включает в себя правовые институты по правовому регулированию отдельных видов налоговых обязательств. В силу принципа определенности именно в особенной части налогового права и происходит установление и определение всех существенных условий налогообложения через определение механизма исполнения каждого вида налогового обязательства. Применительно к отдельным видам налоговых обязательств могут в полной мере реализовываться и нормы таких институтов общей части налогового права, как налоговое администрирование и апелляционное налоговое производство.

Особенная часть налогового права включает в себя правовые институты по правовому регулированию отдельных видов налоговых обяза-

тельств. В силу принципа определенности именно в особенной части налогового права и происходит установление и определение всех существенных условий налогообложения через определение механизма исполнения каждого вида налогового обязательства. Применительно к отдельным видам налоговых обязательств могут в полной мере реализовываться и нормы таких институтов общей части налогового права, как налоговое администрирование и апелляционное налоговое производство.

Одновременно налоговая политика является концентрированным выражением согласованных интересов всех слоев и групп общества, участвующих в политической жизни государства через его политические институты. И хотя народ как источник государственной власти в Казахстане непосредственно и не участвует в налоговом правотворчестве, его интересы и воля выражаются в предусмотренных для этого политических и правовых формах. Казахстан долгое время находился в составе социалистического государства, где в условиях государственной собственности налоговая система была не развита, что, в свою очередь, приводило к неразвитости налоговых отношений между государством и обществом, в лице налогоплательщиков. Формирование сознания – достаточно сложный и длительный процесс. Чтобы гражданин добросовестно выполнял свои обязательства перед государством, необходимо с самого раннего возраста привить ему мысль о том, что «налоги – цена цивилизованного общества». Частично эту задачу можно решить введением курса «Налоги

и налогообложение» в программе общеобразовательной школы и на всех ступенях средне-специального и высшего образования. Так, если в школе будет разъяснена сущность налога, то при получении средне-специального и высшего образования гражданам можно разъяснять их права и обязанности, особенности уплаты отдельных видов налогов, то есть формировать правовую и налоговую культуру граждан. Вместе с тем не нужно забывать, что теория всегда должна находить подтверждение на практике, особенно когда речь идет об обучении. Мало просто объяснить, что «налоги – цена цивилизованного общества», нужно доказать, что те условия, которые создает государство – «цивилизованное общество», действительно стоят требуемой за них «цены» в виде отдельных налогов. Так, вполне объяснима сознательность граждан США, Франции, Швеции и других стран по уплате налогов: они видят реальные результаты своих действий и готовы добровольно отдать за них часть своих доходов, в то же время, идеальными налоговые системы этих стран не назовешь, есть и там проблемы, требующие разрешения [6].

В современных условиях налоговая политика государства воплощает в себе его официальные ориентиры и приоритеты в развитии налоговой системы, вырабатывается субъектами политической власти государства в виде основных идей, концепций и направлений развития с учетом интересов общества, его отдельных слоев и групп и реализуется (проводится) в налоговом правотворчестве и налоговом правоприменении государства.

Литература

1. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник. – Алматы: Норма-К, 2003. – 511 с.
2. Черняков А.А. Налоговое право Республики Казахстан: Курс лекций. – Алматы, НИЦ КОУ, 2008. – С.17.
3. Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.14. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
4. Филина Ф. Налоги и налогообложение в РФ [Текст] – Учебное пособие – «РосБух», 2009 – 155 с.
5. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. [Текст] – 2-е изд., перераб. и доп. – М-ИНФРА-М, 2003. – (Серия «Высшее образование») – 576 с.
6. Тураров Т. Налоговая система республики Казахстан: отдельные проблемы и пути их решения// Вестник КАСУ. – №4. – 2005.

References

1. Hudayakov AI Tax Law of the Republic of Kazakhstan. Overview: The tutorial. – Almaty: Norma -K , 2003 . – 511.
2. AA Chernyak Tax Law of the Republic of Kazakhstan: A course of lectures. – Almaty, SIC SAC, 2008 . – С.17.
3. Vinnitsa DV The main problems of the theory of Russian tax law. Diss. ... Doctor . jurid. Sciences: 12.00.14. – Ekaterinburg, 2003. – 436 p.
4. Filene F. Taxes and taxation in the Russian Federation [Text] – Study Guide – “ RosBuh “, 2009 – 155 p.
5. Yutkina TF Tax and Taxation: A Textbook . [Text] – 2nd ed., Rev. and add. – M- INFRA -M , 2003 . – (Series “Higher Education”) – 576.