

М.Ш. Сынтаева

ПРАВОВЫЕ МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО ПРАВОТВОРЧЕСТВА В КАЗАХСТАНЕ

Правотворчество - это деятельность государственных органов и должностных лиц по изданию, переработке и отмене нормативных 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.

Среди многообразия правовых явлений, охватываемых понятием «правотворчество» понятие «налоговое правотворчество», занимает одно из центральных мест. От того, в какой мере действующие нормы налогового права – от закона до инструкции (вообще не желательно) – выражают потребности и интересы общества, эффективно воздействуют на поведение людей, зависит и достижение целей – непосредственных и отдаленных, на которые направлены соответствующие нормы налогового права. Вот почему правотворческая деятельность в сфере налогового права, образует начальный этап процесса правового регулирования, в обозначенной сфере.

В буквальном смысле слова правотворчество - это процесс создания (творения) правовых норм, получающих закрепление в издаваемых управомоченными на то органами законах и подзаконных нормативных актах. Поэтому закономерно, что 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. Поэтому мы взяли себя сделать попытку разработать обозначенный вопрос в данной области. Конечно, налоговое правотворчество относится к числу юридических категорий, имеющих в равной мере научное и практическое значение. Его надлежащая 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. Чаще всего он сводился к вопросам, понимаемым в узком смысле этого слова.

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. Об этом мы попытались в ходе исследования поразмышлять, учитывая мнение крупного специалиста в сфере налогового права Е.В. Порохова. Таким образом, пути повышения качества законов и подзаконных актов в сфере налогового права находятся во всех трех плоскостях – социальной, политической и юридической.

Всякий закон является средством регуляции и саморегуляции процессов, происходящих в обществе и в том числе в сфере налогового права. Вот почему по мере возрастания масштабности анализируемых явлений – от качественных показателей нормативного предписания к качеству

налоговых законов и подзаконных актов и, в конечном счете, всей системы налогового законодательства – все более значимым для эффективности правовой регламентации становится учет в процессе налогового правотворчества наряду с правовыми и политическими параметрами также социальных предпосылок качества нормативных правовых актов в области налогового права.

«Качество принимаемых нормативно-правовых актов - это показатель цивилизованности общества. Посредством правотворчества нормы естественного права облекаются в форму нормативно-правовых актов и становятся положительным правом, т.е. правом, существующим в виде законодательства. Процедура возведения норм и принципов естественного права, социальных потребностей и интересов граждан в закон составляет содержание правотворчества. Государство, стремящееся стать правовым, в своей законодательной деятельности должно быть тесно связано со своим народом, с самыми широкими слоями населения. «К основным законам демократии принадлежит и тот, в силу которого власть издавать законы должна принадлежать народу» [1, с. 203-208.].

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 употребляет в данном случае термин «законодательство о налогах и сборах».

Юридическая наука предложила несколько определений налогового законодательства. Так, Е.В. Порохов определяет налоговое законодательство как совокупность нормативно-правовых актов, объединяющих финансово-правовые нормы, регулирующие налоговые правоотношения. С этим определением профессор Худяков А.И. не соглашался и приводил свои доводы: «С данным определением можно было согласиться, если бы не то обстоятельство, что согласно данного определения объектом правового регулирования выступает налоговое правоотношение. Между тем объектом такого регулирования выступает не правовое, а общественное отношение, которое становится правоотношением именно в результате юридического воздействия со стороны правовой нормы, закрепленной в правовом акте налогового законодательства. Таким образом, налоговое правоотношение является не объектом правового регулирования со стороны норм налогового законодательства, а продуктом такого регулирования [2, с. 148-151].

По этому поводу Налоговый кодекс устанавливает, что «налоговое законодательство состоит из настоящего Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом» (п. 1 ст. 2 НК). К числу последних можно отнести постановления 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). Довольно часто Налоговый кодекс делегирует решение тех или иных вопросов «уполномоченному государственному органу». Например, Кодекс предусматривает, что налоговая отчетность составляется в порядке и по формам, установленным уполномоченным органом (п. 1 ст. 69 НК). По поводу актов «уполномоченного государственного органа» в юридической литературе высказано мнение, согласно которому «ведомственные инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства налогоплательщиков, их назначение - регламентировать наиболее совершенные и в меру разумной необходимости единообразные способы практической деятельности органов управления, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов». Однако «на практике инструкциями нередко искажается содержание законов, ущемляются права и законные интересы налогоплательщиков».

К числу очевидных достижений процесса совершенствования налогового законодательства Республики Казахстан следует отнести, во-первых, его кодифицированный характер, что выразилось в принятии Налогового кодекса, и, во-вторых, верховенство этого Кодекса в системе нормативных правовых актов, посвященных вопросам налогообложения. Принятие любого нормативного правового акта (вплоть до закона Республики Казахстан), касающегося налогообложения, но не предусмотренного Налоговым кодексом, делает такой акт не действительным и соответственно не

порождающим никаких правовых последствий. Это положение дополняется указанием на то, что при наличии противоречий между Налоговым кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса (п. 4 ст. 2 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.

Налоговым уведомлением признается направленное органом налоговой службы письменное сообщение налогоплательщику о необходимости исполнения последним налогового обязательства (п. 1 ст. 31 НК). Данное уведомление содержит все признаки индивидуального правового акта, т. е. регулирует конкретное налоговое правоотношение, адресовано определенному лицу, рассчитано на однократное применение. Этот акт порождает обязанности у лица, кому оно адресовано, обладает свойствами обязательности и принудительности исполнения, что свойственно любым правовым актам. Налоговый кодекс устанавливает сроки исполнения каждого вида налогового уведомления (п. 2 ст. 31 НК)» [3, с. 300-330].

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. Относительно данной формы закрепления норм права среди отечественных юристов нет единства. Одни авторы считают, что нормативный договор - это особый вид нормативного акта, аргументируя это тем, что совместные ведомственные нормативные приказы, подписанные двумя федеральными министрами, практически ни чем не отличаются от двухсторонних договоров. Другие авторы видят в договоре самостоятельный источник права. Так или иначе, под нормативным договором следует понимать соглашение двух или более субъектов (сторон), устанавливающее, изменяющее или отменяющее нормы права, в пределах полномочий договаривающихся сторон. Нормативные договоры подразделяются на внутригосударственные и международные [4, с. 203-208].

В Казахстане в сфере налогового права можно отнести к числу таких актов налоговый договор. Отметим, что налогово-правовая наука избегает употребления данного термина. Наличие налогового договора обусловлено применением в настоящее время диспозитивного метода правового регулирования общественных отношений, возникающих в процесс осуществления государством налоговой деятельности. Следует сказать, конструкция налоговых договоров различных видов и типов уже сравнительно давно применяется в различных странах. Предложения об их внедрении в отечественную практику вносились еще в конце 80-х годов.

Внедрение налоговых договоров в практику налоговой деятельности Республики Казахстан обычно увязывается со специальным режимом налогообложения недропользователей, где в качестве налога (причем, натурального) рассматривается доля государства в добытой недропользователем продукции. Эта доля определяется контрактом о разделе продукции, который и рассматривается в качестве налогового договора. Некоторые авторы относят к налогам, размер которых определяется договором, и такие специфические для недропользования платежи, как бонусы и роялти. В настоящее время применение конструкции налогового договора связано с институтом так называемых инвестиционных налоговых преференций. Инвестиционные налоговые преференции предоставляются по корпоративному подоходному налогу и налогу на имущество. Преференции заключаются в предоставлении налогоплательщику, осуществляющему инвестиции в основные средства с целью создания новых, расширения и обновления действующих производств, права дополнительных вычетов из совокупного годового дохода, а также в освобождении такого налогоплательщика от уплаты налога на имущество по основным средствам, вновь вводимым в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта (инвестиционной программы) (ст. 138 НК).

Преференции предоставляются налогоплательщику в соответствии с контрактом, заключаемым с уполномоченным государственным органом и устанавливающим дату начала преференции. Данный контракт и выполняет функцию налогового договора. Возникновение договорных конструкций при осуществлении налоговой деятельности государства означает, по нашему мнению, лишь одно: государство посчитало целесообразным использовать для регулирования определенного элемента налоговых отношений диспозитивный метод. При этом сам договор является не гражданско-правовым, а налогово-правовым договором. Таким образом, основным правовым методом налогового

правотворчества в Казахстане является налоговая деятельность государства по изданию нормативных актов, изданию индивидуальных актов, совершению двухсторонних актов.

1. Общая теория права: учебник для юрид. вузов / под ред. А.С. Пиголкина. – М., 1995. – С. 203-208.
2. Порохов Е.В. Налоговое право Республики Казахстан (вопросы теории и практики): автореф. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.02. – Алматы, 2009. – С. 63.
3. Худяков А.И., Бродский Г.М. Теория налогообложения: учебное пособие. – Алматы: ТОО «Издательство «НОРМА-К», 2002. - 392 с.
4. Халфина Р.О. Научные основы советского правотворчества. М., 1981. - 245 с.

Д.Д. Абдешов

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ИСПОЛНЕНИЕМ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Налоговые контрольные действия охватывают всю систему налогообложения, а также осуществляются в разрезе отдельных налогов, налоговых групп, групп налогоплательщиков, территорий. Контроль за уплатой налогов пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение правил бухгалтерского учета и отчетности, законодательных основ налогообложения. Анализ выявил следующие тенденции развития налогового контроля.

По состоянию на 1 декабря 2011 года недоимка по налогам и платежам в бюджет в целом по республике составила 115,7 млрд. тенге, по сравнению с началом года недоимка увеличилась на 34,8 млрд. тенге (на 1 января 2010 года – 80,9 млрд. тенге). Основной удельный вес в структуре недоимки занимает корпоративный подоходный налог – 54,2 млрд. тенге, НДС на ТВП – 37,5 млрд. тенге, ИПН – 4,4 млрд. тенге, соцналог – 3,9 млрд. тенге, налог на имущество 2,3 млрд. тенге и земельный налог – 1,2 млрд. тенге.

За 2010 год в Республике Казахстан произведено 60 903 налоговых проверок, в том числе документальных – 16070. По сравнению с 2009 годом налоговых проверок увеличилось на 2976, или на 181,8%, а документальных проверок – на 1647, или на 167,3%.

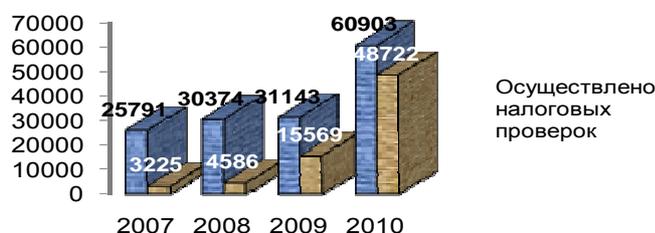


Рис. 1. Количество проведенных в Республике Казахстан налоговых проверок и принятых решений о начислении штрафных санкций

Из данных рисунка 1 наблюдается следующая ситуация в вопросах применения штрафных санкций по Мангистауской области.

В 2007 году решение о начислении штрафных санкций принималось в результате каждой восьмой проверки, в 2008 году такие случаи участились и стали происходить во время каждой 6-й проверки, в 2009 году уже каждая вторая из налоговых проверок заканчивалась составлением протоколов о начислении штрафных санкций, в 2010 только в 20% случаев такие протоколы не составлялись.

Приведенные на рис. 1 данные свидетельствуют как о росте эффективности работы органов налогового контроля, так и об участившихся случаях уклонения от уплаты налоговых платежей в тех или иных формах. По результатам произведенных в 2010 году проверок дополнительно начислено налогов и платежей в бюджет на 11 497,3 млрд. тенге, из которых взыскано в бюджет 1 400,2 млрд. тенге, или 12,2% от общей доначисленной суммы. По сравнению с предыдущим годом сумма доначисленных налогов и платежей в бюджет увеличилась на 11 190,9 млрд. тенге, или более 37 раз, а взысканные суммы на 1 249,9 млрд. тенге, или в 9 раз.