

ӘОЖ 342.743:336.22

¹А.А. Караев, ²Р.Қ. Нұранова*¹Каспий қоғамдық университеті, Қазақстан Республикасы, Алматы қ.²Т. Рысқұлов атындағы ҚазЭУ, Қазақстан Республикасы, Алматы қ.

*E-mail: raihan_zhanian@mail.ru

**Қазақстан Республикасының салық құқығының қағидалары туралы:
мәселенің кейбір аспектілері**

Мақала әділдік қағидасының түсінігін, сондай ақ, оны мемлекеттің салық саясатын жүргізу барысында қолданылу мәселесінің кейбір аспектілерін қарастыруға арналған. Автор ғалымдардың еңбектерінің және өзінің ғылыми ізденісі негізінде мемлекеттің салық саясатын жүзеге асыру барысында әділдік қағидасының сақталуының кейбір аспектілерін зерттеген. Салық салудың әділдік қағидасы баршаның сот алдында теңдігі туралы конституциялық нормасына негізделеді және ол елдің экономикалық дамуының қажетті алғышарты болып табылады. Сонымен қатар қазіргі қолданыстағы Салық кодексімен тұрақты және жүйесіз өсіп отыратын нақты жеңілдіктер мен преференциялар қарастырылған. Зерттелген осы мәселенің негізінде автор, талдама беру актілерінде әділдік ұғымын нақтылауды, сондай-ақ өзіміздің дәстүрімізге және шетелдік озық тәжірибелерге сүйене отырып, салық ауыртпашылығын әділетті бөлу концепциясын жасауды, азаматтардың экономикалық құқықтары мен бостандықтарының жүзеге асуына кепілдік беруді ұсынады.

Түйін сөздер: салық құқығының қағидалары, әділетті салық саясаты, жеңілдіктер мен преференциялар.

A.A. Karayev, R.K. Nuranova

On the principles of tax law: Some aspects of the problem

This article deals with the concept of the principle of justice, as well as some aspects of its implementation during the state tax policy. On the basis of a study of publications of scientists, as well as its own scientific research author examines some aspects of the fairness principle in the fiscal policy conduct. The principle of fair taxation is based on the constitutional norm of equality of all before the law and the courts, is essential to the economic growth of the country. At the same time, in the current Tax Code provides for certain benefits and privileges that are growing constantly and unpredictably. Based on this, the author proposes to concretize the concept of justice in acts of interpretation, and to develop the concept of a tax burden fair distribution, which, based on their own traditions, should encompass the best examples of international practice, guarantee the implementation of constitutional and economic rights and freedoms to citizens.

Key words: principle of justice, The principle of fair taxation, benefits and privileges

А.А. Караев, Р.Қ. Нұранова

**К вопросу о принципах налогового права:
некоторые аспекты проблемы**

Данная статья посвящена рассмотрению понятия принципа справедливости, а также некоторым аспектам его реализации при проведении государством налоговой политики. Автор на основе изучения публикаций ученых, а также собственных научных изысканий рассматривает некоторые аспекты соблюдения принципа справедливости при проведении налоговой политики. Принцип справедливости налогообложения основывается на конституционной норме о равенстве всех перед законом и судом, является необходимой предпосылкой экономического роста страны. Вместе с тем в действующем Налоговом кодексе предусмотрены определенные виды льгот и преференций, которые постоянно и бессистемно растут. На основе рассмотрения данной проблемы автор

предлагает конкретизировать понятие справедливости в актах толкования, а также разработать концепцию справедливого распределения налогового бремени, которая, опираясь на собственные традиции, должна вобрать в себя лучшие примеры из зарубежной практики, гарантировать гражданам реализацию конституционных экономических прав и свобод.

Ключевые слова: принцип справедливости, принцип справедливости налогообложения, льготы и преференций.

*«Aequum et bonum est lex legum»
«Әділеттік пен құндылық
заңдардың заңы»*

Заң ғылымында салық құқығының қағидалары деп, қолданыстағы заңнамаларда бекітілген мемлекеттің салық саясатының мәнін оның салықтық құқықтық қатынастарды құқықтық қамтамасыз ету саласындағы басым бағыттарын көрсететін, негіз қалаушы, басшылыққа алынатын негізді түсіну керек. Осы мағынада салық құқығының қағидалары, осы қоғамдағы саяси құқықтық факторлар мен әлеуметтік-экономикалық қатынастардың негізінде қалыптасқан заңдылықты объективті түрде көрсететін және дамиды аумағындағы бағдарламалық жүйені білдіреді.

Мемлекеттің әділетті салық саясаты, әлеуметтік бағыттағы нарықтық мемлекетті құрудың негізі мен маңызды алғышарты болып табылып, халықтың экономикалық белсенділігінің дамуына жағдай жасайды және елдің инвестициялық климатын көтереді. Немесе керісінше «максималды салық» саясаты әлеуметтік-экономикалық жанаруларды тежеп, инвестициялық қызығушылықты азайтып нәтижесінде экономикалық теріс нәтижелерге әкеліп соқтыруы мүмкін.

Осы тұрғыдан қарастырғанда, салық құқығы әрекет етуші құқықтық жүйенің құрамдас бөлігі ретінде қоғамда болып жатқан процестерден тыс қала алмайды. Жаңа қоғамдық қатынастардың пайда болуы салық құқығының жекелеген нормаларын өзгертуді қажет етеді және кейбір қағидалардың мазмұнын жаңаша қабылдау қажет болады. Дамыған құқықтық пікірлердің жетістіктеріне сүйене отырып, мемлекет шетелдік тәжірибені қолданады.

Француз ойшылы Шарль Монтескье, өз кезінде былай деген «өзінің азаматтарынан нені алатындығы, нені оларда қалдыратындығы туралы мәселеден өзге ештеңе де мемлекеттің данышпандығын соншалықты талап етпейді» [1].

Белгілі ғалым профессор А.И. Худяков та осы туралы талдау жасай отырып, өз еңбегінде негізгі төрт әдісті атап көрсетеді: 1) Мемлекетті қолдауға әркім өзінің табысына сәйкесінше қатысуы

тиіс. 2) Салық мөлшері нақты анықталуы тиіс. 3) Бюджетке түсетін сома мөлшері мемлекетке шыққан шығынмен сәйкес келуі тиіс және салық төлеушіге ыңғайлы уақытта алынуы тиіс» [2].

Әділетті салық салу саясатын қалыптастыру мәселесі басқа да ғалымдардың зерттеулерінде маңызды орын алатындығын атап өтуіміз қажет. Мемлекеттің салық саясатын талдай отырып, профессор Е. Прохоров былай дейді: Салық саласындағы туындайтын даулардың күрделілігі сондай, сол сәтте тіптен маманның өзі нақты салық құқығының нормасын түсіну қолдануға байланысты қателікті тауып, нақты шешім қабылдауы оңайлыққа түспейді. Салық дауларын шешуші судьялар үшін де бұл мәселе мүлкілік сипат алуына байланысты қиындай түседі, өйткені таразының басында аз емес мүлкілік мүдде тұрады, бір басында мемлекеттің, екінші басында, салық төлеушінің және басқа да міндетті тұлғалардың мүдделері. Көп жағдайда салық заңдары, салықтық қатынастарды реттеуге, ондағы түсініспеушілікті шешуге бағытталған болса да оның кейбір нормаларының қателігі кейде оның әділеттілігіне күмән туғызады» [3].

Осында айта кететін жайт, әділеттілік ұғымы туралы ортақ және біріңғай пікір болмағандықтан оны іс жүзіне асыруда да дау тудырады. Бірақ қиындыққа қарамастан бұл категория құқықтық (ресми) нақтылауды қажет етеді, себебі құқықтың өзі, соның ішінде салық құқығы сөзсіз, міндетті түрде әділетті болуға тиіс.

Айта кету керек соңғы кездерде салықтық құқықтық қатынас саласындағы мемлекеттің саясаты конституциялық бақылау органдарында іс қараудың пәніне айналған. Мысалы іс жүзінде әртүрлі көптеген істерді қараған, Ресей Конституциялық сотының бір шешімінде былай деп атап көрсеткен: «Салық салу мен оны жинаудың жалпы қағидасы конституциялық құрылым негізін адам мен азаматтардың құқықтары мен бостандықтарын сақтау және жүзеге асыруды қамтамасыз ететін негізгі кепілдікке жатады» [4].

Мемлекет және оның органдары салықтардың нақты жүйесін белгілей отырып, көп жағдайда жекеменшік тұлғаларының мүддесіне

зиян келтіре отырып мемлекет мүддесін көздейді және соны басшылыққа алады. Бұл идеялар салық саясатын жүргізудің қағидаларынан және жалпы оны жүзеге асыруынан да көрінеді. «Әділеттілік, Нерсеянцтың пікірінше, ол жалпыға бірдей барлығына ортақ және тең дұрыстық, жалпыға бірдей және формальды-тең барлығы үшін заңдылы [5]. ҚР Конституциясында (35-бап) нақты анықталған, яғни «заңмен белгіленген салықты алымдарды және басқа да міндетті төлемдерді төлеу әркімнің міндеті мен борышы болып табылады» [6] делінген. Салық кодексі конституциялық нормаға сүйене отырып, салық құқығының қағидаларын тек қана салық салудың міндеттілігі нақтылығы, әділеттілігі, жариялылығы және салық жүйесінің біріншіліктері қағидаларын өте жүйелі түрде анықтайды.

Сонымен бірге Кодексте бірқатар құқықтық және экономикалық маңызды қағидалар (немесе арнайы бөліп қарастырылмаған) орын алмаған.

Жоғарыда келтірілген қағидалардың ішінде, ғалымдар мен тәжірибелі мамандардың арасында қызығушылық туғызатын, құқық қолданушылардың әртүрлі түсініктеме беруіне байланысты салық төлеушілердің құқығын және салықтық теңдік қағидаларын бұзатын: нақтылық және әділеттілік қағидалары болып табылады. Аталған қағидалар қазіргі заманғы мемлекеттердің заңнамаларында жиі кездеседі және міндетті түрде түсінуге және қамтамасыз етілуі күрделі қағидалар қатарында жатады. Мұндай көзқарас ең алдымен осы қағидаларды әртүрлі интерпретациялаудан туған.

«Әділеттілік» терминіне түсіндірме беру үшін ең алдымен оның семантикалық мағынасын анықтап алуымыз қажет. Осы ұғымды С. Ожегов былай деп талқылайды: «әділетті- дұрыс және міндетті жүзеге асыруға бағытталу». Энциклопедиялық сөздік бұл ұғымды барынша кең мағынасында, «оның құрамына адам құқықтары мен бостандықтары туралы түсінікте кіретін адамгершілік-құқықтық және әлеуметтік-саяси сананың категориясы ретінде түсіндіреді» [7]. Осының нақты мысалы ретінде «мейірімді намыс», «мейірімді әдет», «әділетті» және т.б. осы сияқты ұғымдарға сілтемелер жасалатын «каучіктік» деген атауға ие болған, 1900 жылғы Герман азаматтық заңын қарастыруымызға болады [8].

Алайда мәселе тек қана осы аталған қағидаларға байланысты емес, түсіну мен қолдануда күрделі болып келетін бүкіл салық заңнамалары-

ның барлығына қатысты болып отыр. Сонымен қатар салық құқығының қағидалары бір бірімен тығыз байланысты болатынығын ескеретін болсақ мысалы: экономикалық негізділік қағдасының бұзылуы әділеттілік қағдасының бұзылуына әкеліп соқтырады және осы нақты жағдайға қатысты заңсыздыққа алып келуі мүмкін,оның мазмұны кеңейтіліп түсіндіру конституциялық қағдасының бұзылуына емес, сонымен қатар құқықтың жалпы қағидаларының барлығының бұзылуына алып келеді. Сонымен бірге, кейбір салық құқығының қағидаларын қолдану соттық тәжірибесіз іс жүзіне асыру мүмкін еместігін ескеруіміз қажет.

Осы идеяны дамыта келе, атап өтетін жайт сот құқық қолданушы ретінде салық құқығының нормаларын барлық уақытта сөзбе сөз қажетті деңгейіне қарай бермейді. Сондықтанда соттардың салық құқығының қағидаларын субъективтік түсінуі заң шығарушының (немесе салық төлеушінің) әділеттілігі мен дұрыстығы туралы түсініктерімен сәйкес келе бермейді.

Сондай-ақ іс-тәжірибелі заңгерлердің тез арада өзгеріп отыратын әлеуметтік-экономикалық қатынастарды реттеуге үлгермей жатқан құқықтық жүйенің серпінділігіне байланысты салық құқығының нормалары мен қағидаларынан «жаңа мағына», «тауып алатын» жағдайларын атап өтуіміз қажет. Соттар мен адвокаттардың іс-тәжірибесіндегі нақты дәлелдерді назарымызға алатын болсақ, ғылым саласындағы да іс жүзіне асырушы қызметкерлер де салық құқығының бірқатар қағидаларын нақтылау қажеттілігі туралы көп айтып келеді. Бұл процесс күрделі де ұзақ және қарамақайшылықты, екі сипатты жекеменшік иелері мен мемлекеттің мүддесіне қатысты болып табылады. Сондықтанда әлеуметтік-экономикалық жағдайдың өзгеруіне байланысты Салық кодексіне өзгерістер енгізіліп жаңа прогрессивті мазмұнға ие болуы тиіс. Осының нәтижесінде ол нақты әлеуметтік-экономикалық даму қажеттіліктерді қамтамасыз етуге мүмкіндігі болады.

Бұл туралы В.А. Кашин «демократиялық қоғамда салық құқығы салық салудың әділеттік қағдасын мойындауға негізделген және салық төлеуші мен салық органдарының тепе-тең құқықтары мен міндеттеріне негізделген салық нормалары мен ережелерінің жиынтығы» – деп орынды пікір білдірген [9].

Осы нақты зерттеуде, экономиканың оң дамуына ықпал жасауға бағытталған әділеттік қағдасының салық преференциясының қатысы

мәселесі маңызды орын алады. Мұндай жағдайда салық жеңілдіктері салық салудың әділеттік қағидасына қайшы келсе де, экономиканың әлсіз дамыған секторларының дамуына жағдай жасап, экономикалық процестерді тиімді реттеудің құралы болып табылады.

Қазақстан Республикасының Президенті жыл сайынғы халыққа Жолдауының бірінде осы мәселені қозғай отырып, «қазіргі қолданыстағы Салық кодексінде тұрақты көбейіп тұратын және жүйесіз дамитын 170-тен астам салық жеңілдіктері мен преференциялар қарастырылған. Үкімет жаңы Салық кодексінің жобасын жасауы қажет. Ол экономиканы модернизациялауға және диверсификациялауға, бизнестің «көлеңкелен» шығуына жағдай жасауы тиіс. Жаңа Кодекс салық органдары қызметкерлерінің оның нормаларын еркін өз бетінше қолдануына жол бермеу үшін заңның тікелей қолдануы сипатына ие болып, әкімшіліктендіру мен салық төлеушілердің мүддесін үйлестіру қасиетіне ие болуы керек [10]. Салық төлеушілерге шығын келтірмеуі тиіс өсімпұл мәселесі де маңызды болып табылады. «Ол ғалымдардың пікірінше, ең алдымен мемлекет үшін шығынның орнын толтыру сипатында болуға тиісті. Сонымен бірге соттардың, салықтық міндеттемені орындаудың уақытын өткізіп алуда салық төлеушінің және салық органдарының кінәсінің деңгейін анықтаудың негізінде өсімпұлдың көлемін белгілеуге мүмкіндіктері болуы міндетті» [11].

Мұндай саясаттың нәтижесінде қарапайым азаматтардың құқығы бұзылып, кәсіпкерлердің экономикалық мүмкіндіктері шектеледі де салықтармен алымдарды төлеудің негізгі субъектісі ретінде олардың мінез-құлқына айтарлықтай әсер етеді. Осылайша дұрыс емес салықтық саясаттың негізінде бюджетке түсетін табыс мөлшері қысқаруына себеп болып, капиталдың көлеңкелі айналымының артуына және салық-төлеуші ретіндегі азаматтардың мемлекеттің салық саясатына күмәнмен қарауына, жағымсыз жағдайдың қалыптасуына алып келеді. Сондықтан да аталып отырған мәселеге қатысты заңнамалық шешім, меншік иелерінің құқықтарын шектеуге жол беретін негізсіз салық құқығының кейбір нормаларына түзету енгізу салық саясатын барынша әділетті және тиімді жүргізуге жағдай жасайды.

Тағы бір айта кететін жайт, заңнамада нақтыланбаған сұрақтар көп болған жағдайда салалық заңдарға ресми түсіндірме беру де көмектесуі де мүмкін. Әсіресе салық саясатының қағидаларын нақтылауда рөлі жоғары. Түсіндірме бе-

ру актілері қоғамда нарық қатынастарының бекуіне, оған конституциялық құқықтық негіз беріп құқық қабылдаушылық пен құқық қолданушылық тәжірибенің бір-біріне сәйкес болуын қамтамасыз етеді. Салық құқығының қағидалары, меншік мәселесі, кәсіпкерлік еркіндігі және т.б. экономикалық категориялардың нормативтік мазмұнын ашып көрсетуді қажет етеді. Олар қоғамның экономикалық жүйесінің негізі бола отырып экономикалық дамыған нарықтық мемлекеттің түпкі негізі болып табылады. Айтылғандардан келіп шығатын қорытынды, Салық кодексін ортақ нормативтік акт ретінде жүйелі түрде қабылдауымыз қажет. Осы тұрғыдан қарастыру қағидалардан тыс даулы нормамен өзара байланысты немесе тіптен оның мазмұнын ашып көрсететін қосымша мәлімет бар екендігін білдіреді. Сондықтан да құқық қолданушылық қызметте іс тәжірибедегі заңгерлерге тек салық құқығының қағидаларын ғана талдап ғана қоймай, олармен бірге тығыз байланысты оларға ілесіп жүретін нормалармен өзара байланысын ескеруі қажет, әсіресе мәселе басқа құқық салаларына: әкімшілік, азаматтық, қылмыстық және т.б. құқық салаларына қатысты болған жағдайда. Осыдан келе салықтық құқықтық қатынастарды реттеуші немесе ықпалдасушы басқа құқық қағидалары мен нормаларын талдамай салық құқығының қағидаларын тиімді түсіну мүмкін емес. Сонымен құқық қолданушы «меншік иесі – мемлекет», «салық төлеуші – мемлекет» араларындағы қарым-қатынасқа араласпай Конституция мен салық құқығының нормаларының өзара байланысын қамтамасыз ете отырып салық жүйесінің қызмет атқаруының құқықтық, конституциялық негізін жасауы керек.

Осында атап өтетін жайт, бекітілген Салық кодексіне әділеттілік қағидасын енгізу, экономикалық қатынастардың және шаруашылық айналыстың тұрақтылығын сақтауда аса маңызды болып табылады. Шаруашылық жүргізуші субъектілердің бұзылған құқықтарын қалпына келтіру мен қорғауға әлемдік экономикасы дамыған 50 ел қатарына кіру аясында мемлекет жағдай жасауы қажет.

Сондықтан да салық салудың қағидалары баршаға түсінікті, қарапайым болуға тиіс. Ең маңыздысы салық құқығының қағидалары Конституция нормаларына сондай-ақ, Қазақстан Республикасының құқықтық жүйесінің барлық салаларын қамтитын құқықтың жалпы қағидаларына қайшы келмеуі керек. Мүмкін, қазіргі кездегі Қазақстан Республикасының құқықтық даму жағдайында елдің салықтық саяса-

тының құнды бағыттарын мемлекеттік деңгейде анықтайтын, салық құқығының қағидаларын нақтылай түсетін, мемлекет пен азаматтардың мүдделерін білдіретін, азаматтардың өмір сүру сапасын арттыратын және кәсіпкерлердің салықтық ауыртпалығын сатылап төмендететін салықтық саясаттың концепциясын қабылдау қажеттілігі туындайды.

Концепция өзіміздің дәстүрімізге негізделі отырып, ең үздік шетелдік тәжірибені таңдай отырып, азаматтардың конституциялық экономикалық құқықтарын жүзеге асыруға кепілдік беруі тиіс. Мұндай идеялар құқықтық мемлекет болып қалыптасу аясында, Қазақстан Республикасында салықтық саясатты жүргізудің басты ырығағы болуы қажет.

Әдебиеттер

- 1 <http://www.xserver.ru/user/skopb>
- 2 Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. – Алматы, NORMA-K, 2003. – С.96-98.
- 3 Порохов Е. Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства Республики Казахстан и перспективы его развития // Юрист. – №7. – 2011. Комментарий к Налоговому кодексу РК // под общей редакцией Порохова Е.В. – Алматы, НИИ финансового и налогового права, 2009. – 696 с.
- 4 Постановление Конституционного Суда РФ // www.ksrf.ru
- 5 Юридическая энциклопедия. – М.: Юристъ, 2002.
- 6 Конституция Республики Казахстан 1995 года.
- 7 Ожегов С.И. Словарь русского языка. – М., 1960; Советский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1984.
- 8 <http://mirslovarei.com>
- 9 Кашин В.А. Налоговая доктрина и налоговое право // СПС «Консультант Плюс.
- 10 Официальный сайт Президента Республики Казахстан: <http://www.akorda.kz>.
- 11 Порохов Е. Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства Республики Казахстан и перспективы его развития // Юрист. – №7. – 2011.

References

- 1 <http://www.xserver.ru/user/skopb>
- 2 Hudjakov A.I. Nalogovoe pravo Respubliki Kazahstan. – Almaty, NORMA-K, 2003. – S.96-98.
- 3 Porohov E. Problemy primeneniya nekotoryh norm nalogovogo zakonodatel'stva Respubliki Kazahstan i perspektivy ego razvitiya // Jurist. – №7. – 2011. Kommentarij k Nalogovomu kodeksu RK // pod obshhej redakciej Porohova E.V. – Almaty, NII finansovogo i nalogovogo prava, 2009. – 696 s.
- 4 Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF // www.ksrf.ru
- 5 Juridicheskaja jenciklopedija. – M.: Jurist#, 2002.
- 6 Konstitucija Respubliki Kazahstan 1995 goda.
- 7 Ozhegov S.I. Slovar' russkogo jazyka. – M., 1960; Sovetskij jenciklopedicheskij slovar'. – M.: Sovetskaja jenciklopedija, 1984.
- 8 <http://mirslovarei.com>
- 9 Kashin V.A. Nalogovaja doktrina i nalogovoe pravo // SPS «Konsul'tant Pljus.
- 10 Oficial'nyj sajt Prezidenta Respubliki Kazahstan: <http://www.akorda.kz>.
- 11 Porohov E. Problemy primeneniya nekotoryh norm nalogovogo zakonodatel'stva Respubliki Kazahstan i perspektivy ego razvitiya // Jurist. – №7. – 2011.