

ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИНЦИПА ОПРЕДЕЛЕННОСТИ И ЭЛАСТИЧНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

А.М. Исраилова

Проводятся научный анализ принципа определенности, реализация которого занимает ученых многих поколений, а также сравнительный анализ законодательств КР и зарубежных стран. В качестве предложения предлагается введение в налоговую систему принципа эластичности, отражающего условия стабильности в социально-экономическом развитии страны.

Ключевые слова: принцип; определенность; эластичность; законодательство; налог; налогообложение; налоговая система.

Принцип определенности (ст. 13 Налогового кодекса КР) проявляется в его несомненном регулирующем значении. Являясь производным от общеправового принципа законности, классически определенность выражается в том, чтобы каждый знал, какие налоги, в какой срок и в каком

порядке он должен платить. Принцип определенности налогообложения как один из важнейших принципов налогового права имеет общетеоретическую и общеправовую природу. Полагаем, что будет нелишним обратиться к истории, где в XVIII в. вместе с классической политической

экономией создавалась фундаментальная классическая научная теория налогообложения. Ее основоположником считается великий шотландский экономист А. Смит. В 1776 г. вышел один из его известнейших научных трактатов “Исследование о природе и причинах богатства народов”, где А. Смитом были предложены четыре важных принципа налогообложения, которые не потеряли актуальности и сегодня, войдя в основу налоговых законодательств большинства государств мира:

1) принцип всеобщности. Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства;

2) принцип справедливости. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства;

3) принцип удобства. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его;

4) принцип определенности. Налог, который обвязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по нашему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности¹.

Несмотря на многочисленные споры в юридической науке о правовой природе налогообложения, обусловленного наличием определеннос-

тей в налоговых обязательствах, нам это представляется одной из особенностей права. На необходимость нормативной определенности в разное время обращали внимание авторы разных поколений. Например, И.А. Покровский в своем труде “Лекции по истории римского права” главным достоинством и одновременно высшей целью права называл его способность вносить в жизнь общества необходимую определенность. Он считал одним из важнейших требований, предъявляемых к праву личности, требование определенности правовых норм².

Абсолютно прав И.А. Покровский, говоря о том, что определенность права стала вопросом самой личности. И в Конституции КР, и в Налоговом кодексе закреплены права налогоплательщиков, претендующих на определенность правовых норм. Думается, что это справедливо, когда налогоплательщик, имея перед государством обязанность, отдать часть собственности, должен точно знать, что от него требуется и какими рамками он ограничен.

Принцип определенности, представляя собой сложную структуру, характеризуется следующими элементами:

- требование предельной конкретности и системности содержания соответствующих норм права (ст. 2. Налогового кодекса КР);
- требование установления всех обязательных элементов налогообложения, указанных в ст. 32 Налогового кодекса КР, так как налог, содержащий не все элементы, не может считаться установленным;
- требование реализации принципа гласности налогового законодательства КР (ст. 9 Налогового кодекса КР);
- требование о недопустимости применения обратной силы закона, ухудшающей положение налогоплательщика (ст. 14 Налогового кодекса КР);
- требование о недопустимости использования против налогоплательщика норм, отсутствующих в налоговом законодательстве КР (ст. 5 Налогового кодекса КР).

Нарушение определенности налогообложения, предусмотренного ст. 32 Налогового кодекса КР влечет за собой основание для проверки конституционности нормативных правовых актов. Так, Определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Верховного суда КР № 06-018 / 08 СГ от 10 июля 2008 г.,

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. С. 588–589.

² И.А. Покровский. Лекции по истории римского права. СПб.: Типография Стасюлевича, 1904. С. 153.

суд указал, что основанием для пересмотра решения суда является признание Конституционного суда КР несоответствующим Конституции КР закона, на котором основан судебный акт. Таким образом, все допущенные нарушения или неточности, противоречащие законодательству, могут повлечь за собой его недействительность.

Эта проблема, являясь продуктом научной мысли, до сих пор не нашла своего единого мнения. Возможно ли применение нормативных правовых актов в сфере налогообложения в актах иной отраслевой принадлежности? П. 6. ст. 5 Налогового кодекса КР устанавливает прямой запрет на включение в законодательство, не являющееся налоговым, нормы, регулирующие налоговые правоотношения. На наш взгляд, это очень удачная норма в определении принципа определенности налогового законодательства. В противном случае это привело бы к нарушению общеправового принципа определенности и отраслевой принадлежности налогового права, так как согласно ст. 1 Налогового кодекса КР установлено, что все отношения, регулируемые Налоговым кодексом КР, являются налоговыми правоотношениями.

Многие авторы в своих научных исследованиях высказывали различные мнения по этому поводу. Так, например, Н.П. Кучерявенко предложил включить в систему принципов налогового права специальный принцип приоритета налогового закона над неналоговым. «Если в неналоговых законах присутствуют нормы, так или иначе касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствующими нормами, содержащимися в налоговом законодательстве». В случае же противоречия указанных норм применяются положения именно налогового законодательства¹. Присоединяясь к мнению Н.П. Кучерявенко, следует отметить, что все нормы, регулирующие налоговые правоотношения, но содержащиеся в иных нормативных правовых актах отраслевой принадлежности, должны применяться только для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Ведь принцип определенности налогообложения, основанный на главных принципах Конституции КР, служит для гарантии защиты прав налогоплательщиков, нежели для публичных целей.

Думается, что исследованные принципы налогового законодательства не являются ис-

черпывающими и поле деятельности в этом направлении остается достаточно широким. Обозначенные принципы налогообложения отдельных институтов налогового права, являясь результатом научных исследований многих ученых и практиков, позволили в определенной мере дифференцировать общесистемный подход к научному анализу и предложить введение нового принципа – принципа эластичности.

Действие данного принципа, распространяющееся на налоговое законодательство, представляет собой особую противоречивую систему, обусловленную тем фактом, что законодательство любого государства, должно отвечать важнейшему условию стабильности и постоянства. Это условие понятно, ведь те принципы, которые мы рассматривали выше, выражаются в требованиях создания стабильного, прочного законодательства, исключающего многочисленные трансформации. Тем, не менее, учитывая постоянную изменчивость социально-экономической и политической жизни общества и государства, думается, не будет экономически нецелесообразным предложение введения принципа эластичности.

Обратимся немного к истории: основоположником данного принципа стал Д. Рикардо, который в своем фундаментальном труде «Начала политической экономии и налогового обложения» (1817) изложил собственное видение относительно принципов налогообложения, основанное на концепции А. Смита. Главной идеей Д. Рикардо стало получившее в теории развития налогообложения рассуждение о том, как цена обложения налогом товара движется к равновесному уровню. И хотя термин «эластичность» в трудах Д. Рикардо не использовался, тем не менее, вполне очевидна его идея о существовании различий в реакции на цену спроса и предложения различных категорий благ². Учение Д. Рикардо, ставшее классическим, не потеряло своей актуальности и по сей день. Введенный в 2008 г. налог на имущество служит обоснованием к данному принципу, так как спрос на «предмет роскоши» обнаруживает сравнительно большую ценовую эластичность, нежели спрос на «предмет необходимости». Думается, что из этого может получиться положительный опыт, так как достаточность государственных доходов, обеспечивающая достойное жизнеобеспечение общества, является одной из важнейших задач, стоящих перед ним. Кроме того, экономическое развитие государства,

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговое право: учебник. Харьков, 2004. С. 109.

² Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. Д.Г. Черника. 3-е изд. М.: МЦФЭР, 2006. С. 30.

находящееся в постоянном совершенствовании, обуславливает нецелесообразность взимания некоторых налогов вследствие сокращения налогооблагаемой базы. Правоприменительная практика ясно свидетельствует о негативном влиянии на экономику государства налогов, имеющих любой отрицательный эффект на различных стадиях его взимания. В частности, речь идет об общегосударственном налоге – налоге с продаж, основным недостатком которого является его каскадный характер, что в итоге приводит к многократному увеличению налоговой нагрузки. Считаем, что в будущем мы должны отказаться от этого налога, но при условии соблюдения предлагаемого нами принципа эластичности. Разумеется, предстоит большая законодотворческая работа на основе всестороннего исследования всех возможностей по покрытию убытков в государственный бюджет в объеме налоговых поступлений от налога с продаж. Эта работа должна носить постепенный характер, где в первую очередь необходимо будет внести соответствующие изменения в объект налогообложения.

В заключение хотелось бы отметить огромный, теоретически осмысленный процесс совершенствования

налогового права КР как относительной самостоятельной отрасли права в целом, где имеется собственность предмета и метода правового регулирования. Выработанная законодателями система принципов, является концептуально важной в реформировании налогообложения. Теория налогового права и правоприменительная практика требует особой тактики в длительном процессе совершенствования, результатом которой должно стать оперативное реагирование на любые социально-экономические изменения в обществе, носящие благоприятное влияние на налоговую систему КР. Максимально согласимся с мнением казахстанского коллеги А.Д. Жусупова, который в своей докторской диссертации отмечает: “Совершенствование налогового законодательства будет способствовать заполнению правовых пробелов, более четкому определению прав и обязанностей субъектов налогового правоотношения, а это, в свою очередь, положительно скажется на выполнении налогового обязательства”¹..

¹ Жусупов А.Д. Финансовая система Республики Казахстан: Дис. ... д-ра юрид. наук. Астана, 2007. С. 240.