

Ю. С. ЛОКТЕВА

## ПРАВОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ

Введение налогов в каждом государстве обусловлено множеством процедур, которые регламентируются правовыми актами «высокого ранга», например конституционными актами, законами и т.п. Правовые акты, посвященные налоговым вопросам, в силу их существенного влияния на общественные, экономические и социальные отношения подготавливаются или должны подготавливаться с особой тщательностью.

Стоит заметить, что при установлении налога государству каждый раз приходится решать ряд вопросов: кто будет его плательщиком, за что или в связи с чем это лицо будет платить налог, в каких размерах и каким образом оно будет выполнять свое налоговое обязательство, надо ли каким-то лицам сделать определенное послабление или вовсе освободить их от уплаты налога и т.д. Перечень этих вопросов достаточно очевиден: не решив их, налог взыскать просто невозможно. При решении этих вопросов в правовом акте, которым устанавливается налог, формируется внутренняя структура налога, которая включает в себя достаточно очевидный и поэтому объективный набор элементов<sup>1</sup>.

Давая правовую характеристику налоговым льготам в целом, рассмотрим следующие их основные черты, часто приводимые в юридической литературе.

Льготирование представляет собой исключение из общего режима налогообложения<sup>2</sup>. Оно распространяется либо на определенную группу налогоплательщиков, что имеет место при льготировании по закону, либо вообще касается конкретного лица (льгота по договору). Поэтому само по себе установление условий налогообложения,

когда обязанность по уплате налога возникает при наступлении определенных законом обстоятельств, не может рассматриваться как установление налоговой льготы, так как под действие данного налогового режима подпадают все налогоплательщики без исключения. Например, установление налоговым законом, скажем, необлагаемого минимума по налогу не может рассматриваться в качестве льготы, поскольку данная норма распространяется на всех налогоплательщиков. По этим же причинам не является налоговой льготой и установление специальных или особых режимов налогообложения в отношении некоторых категорий налогоплательщиков (например, установление специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства), хотя эти режимы и предусматривают некое уменьшение размера налогового платежа либо упрощение порядка уплаты налога<sup>3</sup>.

Считаем, что понимание налоговой льготы в таком ракурсе очень узким, так как налоги – одно из древнейших изобретений человечества. Они появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения его функций<sup>4</sup>. Он для того и создан по своей природе, чтобы его платили, а не для создания освобождений от него. Следовательно, на наш взгляд, можно рассматривать любое послабление от общей схемы налогообложения как льготу. Данное утверждение вполне коррелирует с принципами т.н. «глобального льготирования<sup>5</sup>», которыми при определенных обстоятельствах могут воспользоваться любые налогоплательщики.

<sup>1</sup> Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: ТОО «Издательство «НОРМА-К», 2003. С. 27.

<sup>2</sup> Под словом «льгота» понимается «облегчение кому-нибудь, предоставляемое как исключение из общих правил» (Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок.57000 слов / Под ред. чл.-корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. 20-е изд., стереотип. М.: Рус. яз. 1988. С. 268).

<sup>3</sup> Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: ТОО «Издательство «НОРМА-К», 2003. С. 49.

<sup>4</sup> Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д. ю. н. проф. Ю. А. Крохина. М.: НОРМА, 2003. С. 34.

<sup>5</sup> Осипов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. СПб.: СПбГУЭФ, 1997. С. 103.

Стоит попутно обратить внимание, что все практикующие в области налогообложения специалисты рассматривают, как указывается выше, любое налоговое послабление от общеустановленных норм как льготу в налогообложении. Подтверждением такого понимания является, к примеру, сам факт наличия в Кодексе «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговом кодексе РК) от 12 июня 2001 г. отдельных глав и статей о механизмах так называемого упрощенного налогообложения отдельных категорий предпринимателей, возможность осуществления коммерческой деятельности как составной части предпринимательства – целесообразной деятельности, направленной на извлечение доходов, прибыли<sup>6</sup>, (строительство, производство и иное создание благ) на специальных (особых) территориях, где существуют исключения в налогообложении из общих правил.

2. Характер налогового льготирования зависит от конструкции налога. Так, освобождение некоторых видов реализуемых товаров (например, важнейших и жизненно необходимых лекарственных средств) от уплаты налога на добавленную стоимость может выражать налоговое льготирование, поскольку речь идет об исключении из общего правила: все товары подлежат налогообложению, а эти товары от него освобождаются. И напротив, невключение товаров в состав подакцизных не означает установления налоговых льгот в части этих товаров, поскольку акцизами облагаются лишь определенные виды товаров, основная же их масса не подлежит обложению акцизом.

3. Льготирование (независимо от того, что лежит в его основании: закон или договор) выражает собой право субъекта на полное или частичное освобождение от его уплаты, уменьшение суммы налога либо на иное облегчение условий налогообложения (например, отсрочка уплаты налога или упрощение ведения налогового учета). То есть право на льготу ведет к корректировке налогового обязательства в выгодную для налогоплательщика сторону по сравнению с обычными условиями<sup>7</sup>.

В данном случае хотелось бы сделать определенную оговорку в отношении основания предоставления налоговых льгот. В этой связи представляется правильным мнение А. И. Худякова по поводу того, что условия приобретения права на льготы должны быть предусмотрены **нормами налогового законодательства**<sup>8</sup>.

Последнее утверждение А. И. Худякова следует несколько конкретизировать с точки зрения понимания термина налогового законодательства. Так, в п. 1 ст. 2 Налогового кодекса указывается, что налоговое законодательство состоит из настоящего Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом. Однако в п. 4 этой же статьи говорится о том, что при наличии противоречия между настоящим Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса. Запрещается включение в неналоговое законодательство норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом. Из других норм данного акта (например, п. 2 ст. 335, п. 1 и п. 2 ст. 337, п. 1 ст. 338) следует, что местные представительные органы вправе изменять ставки (размеры сумм) налога на землю. Правительство согласно ст. 400, 403, 406, 406-3, 409, 412, 415 и др. устанавливает и изменяет ставки сборов (например, сбор за государственную регистрацию юридических лиц, сбор за государственную регистрацию индивидуальных предпринимателей, сбор за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, сбор за государственную регистрацию залога движимого имущества, сбор за государственную регистрацию радиоэлектронных средств и высокочастотных устройств, сбор за государственную регистрацию механических транспортных средств и прицепов, сбор за государственную регистрацию морских, речных и маломерных судов и др.).

Стоит также подчеркнуть, что Закон РК «О нормативных правовых актах» от 24.03.1998 г. понятие «законодательство» определяет как со-

<sup>6</sup> Осипова Л.В., Синяева И.М. Основы коммерческой деятельности: Учебник для вузов. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. С. 6.

<sup>7</sup> Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: ТОО «Издательство «НОРМА-К», 2003. С. 50.

<sup>8</sup> Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы: Жеті Жарғы, 1998. С. 76.

вокупность нормативных правовых актов, принятых в установленном порядке (пп. 2 ст. 1). Согласно пп. 1) ст. 1 этого же Закона нормативный правовой акт – это письменный официальный документ установленной формы, принятый на референдуме либо уполномоченным органом или должностным лицом государства, устанавливающий правовые нормы, изменяющий, прекращающий или приостанавливающий их действие.

Из указанных понятий следует, что под законодательство подпадают акты руководителей министерств, агентств, ведомств, акиматов и маслихатов. Вместе с тем Налоговым кодексом РК не допускается предоставление послаблений, льгот и исключений иными актами, кроме предусмотренных данным Кодексом. Таким образом, следует уточнить, что применение термина законодательством слишком широко понимается, и отсюда вытекают и более широкие правовые последствия.

Из анализа норм Налогового кодекса и Закона РК «О нормативных правовых актах» от 24.03.1998 г. вытекает следующий порядок действия налоговых актов.

Основополагающим «специальным» законодательным актом в вопросах налогообложения является Налоговый кодекс. Другие законодательные акты «уступают ему» в вопросах, касающихся налогообложения.

Во-первых, его нормы устанавливают исключительный императив «ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, **не предусмотренных настоящим Кодексом**».

Во-вторых, очень важный с точки зрения налогового нормотворчества принцип, что «налоги и другие обязательные платежи в бюджет устанавливаются, вводятся, изменяются или отменяются **в порядке и на условиях, установленных настоящим Кодексом**». Другие, в том числе такие законодательные акты как указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу закона, постановление Парламента Республики Казахстан, постановления Сената и Мажилиса не могут быть, по нашему мнению, основаниями, пусть и подобной правовой формы, на введение, изменение или отмену какого-либо налога или иного обязательного платежа в нашем государстве. При этом отметим, что согласно пп. 4 п. 3 ст. 61 Конституции РК единственно при-

емлемым актом для установления налога, сбора или иного обязательного платежа является только нормативный правовой акт в форме закона.

В-третьих, любой случай с изданием законодательного акта, заметим, в том числе конституционного закона, указа Президента Республики Казахстан, имеющего силу конституционного закона, кодекса (не налогового), закона, в которых окажутся нормы налогового характера, противоречащие Налоговому кодексу, не будет правом, а следовательно, вводиться в действие. Данный, можно сказать, концептуальный принцип, гласящий, что «при наличии противоречия между настоящим Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса», позволяет избегать как правового хаоса в урегулировании налоговых вопросов, так и определяет пределы нормотворческих инициатив различных государственных структур.

В-четвертых, названный императив подкреплен запретом на «включение в неналоговое законодательство норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом».

Нельзя не указать также на необходимость классификации налогового законодательства по форме нормативных правовых актов и органам, их издающих. Выше уже было отмечено, что первая, условно выделяемая, группа нормативных правовых актов, регламентирующих налоговые отношения, включает в себя законодательные акты. При этом такой перечень весьма ограничен Налоговым кодексом и законами, которыми вносятся изменения и дополнения в Кодекс.

Вторая группа нормативных правовых актов, так называемое налоговое законодательство, представлено более широко. Это нормы Правительства, уполномоченного государственного органа (министерств, ведомств) и маслихатов. Причем на практике подзаконных нормативно-правовых актов, регулирующих различные аспекты налоговых отношений в развитие Налогового кодекса, большинство. Хотя представляется, что таких актов должно быть как можно меньше, регулирование вопросов налогообложения, установления сборов и других обязательных платежей должно реализовываться в полном объеме законодательным органом государства; подзаконные же акты, регламентирующие эти вопро-

сы, должны быть сведены к минимуму. Заметим, что уровень совершенства права во многом зависит именно от отработанности кодифицированных актов. Посредством кодифицированных актов происходит оптимальное, соответствующее его природе и требованиям современной цивилизации развитие правовой системы<sup>9</sup>. При этом закон должен быть понятным как органам, взимающим налог, так и налогоплательщику. Для этого в любом законе, на основании которого взыскивается налог, должны содержаться элементы, определяющие содержание налогового правоотношения, в число которых входят и льготы по налогам<sup>10</sup> (если таковые предусматриваются законодателем).

4. Установление налога – регулирование исключительно уполномоченным органом всех элементов налога, в том числе налоговой льготы, предоставляя другим органам решение чисто технических вопросов в части применения основного налогового акта, имеющего форму закона<sup>11</sup>. Единственной формой правового акта, приемлемой для установления налога, а следовательно, всех его элементов, выступает закон<sup>12</sup>.

Как следует из норм Конституции РК, оба вида установления налога, т.е. как Парламентом, так и Президентом, в равной мере являются правомерными, – считает Н. Е. Наурызбаев. Далее, по его мнению, налоги, установленные таким образом (т.е. Парламентом и Президентом), в равной мере считаются законно установленными, а следовательно, в одинаковой степени порождающие обязанность по их уплате<sup>13</sup>.

Согласно норм Конституции РК (п. 1 ст. 49) Парламент Республики Казахстан является высшим представительным органом республики, осуществляющим законодательные функции. Подпунктом 4) п. 3 ст. 61 Основного Закона к исключительной компетенции Парламента относится издание законов, которые регулируют важнейшие общественные отношения, устанавливая основополагающие принципы и нормы, касающиеся налогообложения, установления сборов

и других обязательных платежей. Актами Президента согласно п. 1 и 2 ст. 45 Конституции РК являются указы, распоряжения, законы, указы, имеющие силу законов (в случае, предусмотренном пп. 4) ст. 53 и п. 2 ст. 61 Конституции). Обратим внимание, что Парламент осуществляет законодательные функции, а Президенту лишь делегируются законодательные полномочия. Отметим, что на уровне казахстанского законодательства не дается определений функций и полномочий государственного органа и высшего должностного лица. Но однозначно, что без определения функций государственного органа его полномочия теряют смысл. Если же обратиться к доктринальному толкованию этих понятий, то компетенция органа государственного управления есть совокупность функций и полномочий этого органа в соответствующей сфере общественной жизни. Именно для выполнения возложенных функций орган государства наделяется необходимыми властными полномочиями (правами и обязанностями). Поэтому не случайно функции и полномочия фиксируются одновременно в уставном документе о статусе государственного органа, – констатирует В. Н. Уваров<sup>14</sup>. Итак, понятие «функции государственного органа» является намного шире понятия «полномочия», которые являются необходимыми составляющими «функции». К сожалению, Конституционный закон РК «О Президенте РК» от 26.12.1995 г. не определяет функций Президента, а в главе 2 «Полномочия Президента РК» полномочия по принятию законов, основания их принятия, порядок принятия, перечень отношений, которые могут быть урегулированы посредством принятия закона Президентом, возможность принятия законов, регламентирующих налогообложение, в частности предоставления налоговых льгот, не закрепляются. О возможности принятия законов говорится в главе 3 «Акты Президента РК». Как указывалось выше, согласно п. 1 ст. 49 Конституции РК Парламент РК как высший представительный орган республики осуществляет зако-

<sup>9</sup> Алексеев С.С. Теория права. М.: БЕК, 1994. С. 84-85.

<sup>10</sup> Воронова Л.К., Мартынов И.В. Советское финансовое право. Киев: Вища школа, 1983. С. 112.

<sup>11</sup> Наурызбаев Н.Е. Конституционные основы налогообложения: Дис. ... к. ю. н. Алматы, 1997. С. 144.

<sup>12</sup> Там же. С. 147.

<sup>13</sup> Там же. С. 150.

<sup>14</sup> Уваров В.Н. Теория государственного управления: Учебное пособие. Ч. 2: Система государственного управления. Алматы: КазГЮА, 2001. С. 150.

нодательные функции. И в этом его главное предназначение. А как отмечает Г. С. Сапаргалиев, законы, принимаемые Президентом, могут относиться ко всем вопросам законодательных полномочий Парламента, поскольку Конституция не устанавливает ограничения. Кроме того, Конституция не предусматривает возможности обращения Парламента (депутатов Парламента) в Конституционный совет по вопросу неконституционности законов, принятых Президентом на основе делегирования законодательных полномочий<sup>15</sup>.

Однако, на наш взгляд, следует обратить особое внимание на п. 4 ст. 3 Конституции РК: «Государственная власть в республике едина, осуществляется на основе Конституции и законов в соответствии с принципом ее разделения на законодательную, исполнительную и судебную ветви власти и взаимодействия их между собой с использованием системы сдержек и противовесов» и п. 3 ст. 40 Основного закона, согласно которой Президент РК обеспечивает согласованное функционирование всех ветвей государственной власти и ответственность органов власти перед народом. Как справедливо отмечает

Г. С. Сапаргалиев, «смысл деления государственной власти на три ветви и выделения особой законодательной ветви состоит именно в том, что Парламент должен заниматься законотворчеством»<sup>16</sup>. В этой связи представляется, что вмешательство Президента и принятие на себя законодательных полномочий не корректно по отношению к вышеназванным мерам, и в условиях конституционной реформы было бы целесообразным исключить такие полномочия из компетенции Президента РК или, по крайней мере, определить круг вопросов, по которым он может принимать законы, так как Президент, обладая законодательными полномочиями в полном объеме, практически может заменить собой Парламент. Поэтому конструкция, позволяющая Президенту устанавливать налоги (и в особенности налоговые льготы

в силу их правовых особенностей), ввиду того, что ему не передаются законодательные функции, а лишь на некоторый срок делегируются законодательные полномочия, является с конституционно-правовой точки зрения сильно уязвимой. Также данная конструкция делегирования законодательных полномочий Президенту никак не может способствовать согласованному функционированию ветвей государственной власти.

Вышеуказанные проблемы могли бы стать предметом рассмотрения в Конституционном совете РК. В этой связи представляет интерес позиция академика С. З. Зиманова, который предлагает для усиления конституционных позиций Парламента в системе государственной власти сделать Парламент единственным законодательным органом и его необходимо наделить правом контроля за исполнением законов<sup>17</sup>.

Нужно заметить, что сложившаяся ситуация не совсем вписывается в мировые стандарты и тенденции развития налогового права. В большинстве стран только Парламент вправе устанавливать налоги<sup>18</sup>, реализуя законотворческую функцию посредством принятия закона. К примеру, все меры по налогообложению во Франции находятся в компетенции парламента. Жесткая регламентация позволяет централизованно управлять всей налоговой системой. Вместе с тем такая централизация сочетается с гибкостью налоговой системы, которая обуславливается возможностью ежегодно законодательно уточнять ставки налогов и приводить налоговую политику в соответствии с изменяющейся политической и экономической конъюнктурой. Правила же применения налогов обычно довольно стабильны в течение ряда лет. Законодательная основа налогов гарантирует надежную защищенность прав налогоплательщика<sup>19</sup>.

Говоря о налоговых льготах по законодательству Казахстана как об освобождении от уплаты налогов, может идти речь, если это предусмотрено только законом, так как в Конституции РК в пп. 4 п. 3 ст. 61 Парламент вправе издавать

<sup>15</sup> Сапаргалиев Г. Конституционное право Республики Казахстан: Учебник. Алматы: Жеті Жарғы, 1998. С. 209-210.

<sup>16</sup> Сапаргалиев Г.С. О функциях Парламента Республики Казахстан // Известия НАН РК. Серия общественных наук. 2005. № 3. С. 6.

<sup>17</sup> Майлыбаев Б.А. Становление и эволюция института Президента Республики Казахстан: проблемы, тенденции, перспективы (опыт политико-правового исследования). Алматы: Арыс, 2001. С. 483.

<sup>18</sup> Чиркин В.Е. Конституционное право зарубежных стран. М.: Юристъ, 1997. С. 252.

<sup>19</sup> Мецержакова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (Справочник). М.: Фонд «Правовая культура», 1995. С. 104-105.

законы, касающиеся налогообложения, установления сборов и других обязательных платежей.

Обратим внимание, что в указанной норме Конституции четко записано: «законы, касающиеся налогообложения», а далее более узко: «установления сборов и других обязательных платежей». Иначе говоря, через форму закона должны регламентироваться все процедуры налогообложения и особенно в части, касающейся льгот. В части касающейся сборов, то отдельные вопросы, как происходит на практике и следует из норм Налогового кодекса, осуществляются Правительством.

Кроме того, следует отметить то обстоятельство, что необходимо различать полное и частичное освобождение от уплаты налогов. Полное освобождение – прерогатива исключительно Парламента, когда же речь идет о частичном освобождении от уплаты налогов, то из норм Конституции и действующих законов вытекает, что оно может предоставляться решением Правительства. Например, Правительство определяет ставки акцизов и таможенных пошлин.

Налоговый кодекс РК занимает центральное место в системе налогового законодательства РК. Как уже отмечалось выше, помимо Налогового кодекса в состав налогового законодательства РК включаются также нормативные правовые акты, принятие которых прямо предусмотрено Налоговым кодексом. Вследствие своего предназначения такие акты будут носить характер подзаконных. В качестве уполномоченных на издание нормативных правовых актов по вопросам налогообложения органов Налоговый кодекс в соответствующих отсылочных нормах своих статей указывает на Правительство РК, уполномоченный государственный орган и местные представительные органы. И в единственном случае, предусмотренном п. 2 ст. 511 Налогового кодекса, правом на принятие нормативных правовых актов по вопросам налогообложения наделено Министерство иностранных дел РК<sup>20</sup>. С данным утверждением Е. Порохова нельзя согласиться, так как указанная статья регулирует вопросы установления размеров ставок сборов, а не налогообложения. Это совершенно разные понятия.

Если исходя из положений действующего

налогового законодательства обратить внимание на то, какой же ветви власти отдается приоритет в установлении налогов, то стоит заметить, что в Налоговом кодексе о полномочиях Правительства в регулировании налоговых отношений, в частности «устанавливаемых, утверждаемых, определяемых, учреждаемых, уполномоченным, распределяемым Правительством», «по решению Правительства» упоминается 94 раза, определяемых Президентом только 1 раз в пп. 2 п. 1 ст. 316, о полномочиях Парламента в регулировании налоговых отношений можно отметить лишь одну норму пп. 6 п. 1 ст. 171, согласно которой *декларацию по индивидуальному подоходному налогу* представляют *депутаты Парламента Республики Казахстан*, и то речь идет не о правах Парламента, а об обязанностях депутата как налогоплательщика, обязанного предоставлять декларацию. Никакие полномочия в части регулирования налоговых отношений главного законодательного органа страны Налоговым кодексом не регулируются.

Следовательно, в вопросах предоставления налоговых льгот фактический приоритет у Правительства, а формально регулирование этих вопросов отнесено к компетенции Парламента. Отметим, что при предоставлении любой налоговой льготы должна быть учтена экономическая целесообразность. Любому налоговому освобождению присущи экономическая целесообразность или социальная потребность. Введение льготы требует всестороннего анализа и расчета. Так, освобождением от уплаты на 5 лет инвестора от корпоративного подоходного налога государство преследует экономическую цель – увеличение инвестиций в производство, становление, развитие и его расширение. Освобождая от налога на землю, государство рассчитывает, что в результате подобных мер будут созданы производство и рабочие места. Предоставляя налоговые льготы по налогу с имущества ветеранам, инвалидам или заслуженным людям, государство имеет цель решение некоторых социальных вопросов. Таким образом, как мы можем заметить, в вопросах налогообложения акцент делается на исполнительную власть.

Кодекс наделяет широкими полномочиями Правительство и иные государственные органы

<sup>20</sup> Порохов Е. Комментарий к ст. 2 Налогового Кодекса РК // Налоговый консультант. 2003. № 8. С. 31-32.

исполнительной власти, поскольку, например, в законопроект, касающийся предоставления льгот или снижения ставок налога, могут вноситься лишь при наличии положительного заключения Правительства. Эта норма, закрепляется Конституцией РК в п. 6 ст. 61, согласно которой проекты законов, предусматривающие сокращение государственных доходов или увеличение государственных расходов, могут быть внесены лишь при наличии положительного заключения Правительства Республики.

Опять-таки обращаясь к мировому опыту, особый интерес представляет изучение интеграционного налогового права стран – членов ЕС в части установления налоговых льгот. Особо отметим, что государства-члены ЕС особое внимание уделяют вопросам правовой регламентации элементу налога – налоговой льготе. К налогам, учреждаемым и регулируемым комбинированно (правом ЕС и государств – членов), относятся наиболее сложные с точки зрения их правового регулирования и наиболее важные для системы собственных ресурсов ЕС: сельскохозяйственные налоги, таможенные пошлины, акцизы, НДС, налог на приток капитала. Особенность комбинированного подхода проявляется в том, что одни элементы налога регулируются актами ЕС, а другие – нормами национального права. В условиях государства налог считается учрежденным, если все его основные элементы прописаны в законе, устанавливающем данный вид налога. В условиях сообществ такой традиционный подход трудноприменим. В значительной степени эта задача была решена путем принятия соответствующих директив Совета<sup>21</sup>. Например, объект, предмет налогообложения, налоговые льготы устанавливаются Директивой №92/12, а порядок исчисления акцизов и налоговый период по-прежнему регулируются законодательством государств-членов. При этом некоторые элементы налога – субъекты налоговых правоотношений, ставки акцизов, порядок, способы и сроки их уплаты регулируются и нормами ЕС, и нормами национальных законов, что

представляет интерес с точки зрения правового механизма гармонизации законодательства государств-членов<sup>22</sup>. Такая тенденция прослеживается и в Шестой Директиве, установившей правовой режим НДС на территории государств-членов ЕС.

В отношении предоставления налоговых льгот отчетливо заметно сужение компетенции государств – членов ЕС и расширение предмета регулирования интеграционного права<sup>23</sup>. Такое соотношение норм национального и интеграционного права обусловлено, с одной стороны, функциональным назначением льготы как элемента налога – делать изъятия из общего правила исходя из представлений органов власти об экономической выгоде (целесообразности) такого решения, а с другой – центростремительной тенденцией развития ЕС<sup>24</sup>.

Отметим, что превратности развития налогового законодательства Республики Казахстан привели к тому, что два из правовых актов, лежащих в основе проводимых в республике налоговых реформ, были изданы в форме указов Президента Республики Казахстан, имеющих силу закона. Правда, это было вызвано несколько иными обстоятельствами, нежели те, которые предусмотрены Конституцией РК 1995г.

Оценивая ситуацию, когда правом установления налога обладает не только Парламент РК, но и Президент РК, следует также сказать, что она не совсем вписывается в общемировые стандарты, где наиболее типична исключительная прерогатива парламента. Однако эта ситуация имеет свои политические и экономические причины и порождена особенностями того переходного периода, в котором оказался Казахстан, решающий одновременно две сложнейшие исторические задачи: становление в качестве суверенного государства и формирование экономики рыночного типа. Неординарность стоящих перед Казахстаном исторических задач требует неординарных государственно-правовых способов решения проблем, возникающих в ходе решения этих задач, в т.ч. и в области налогообложения<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Толстомятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Издательство НОРМА, 2001. С. 166-168.

<sup>22</sup> Там же. С. 193.

<sup>23</sup> Там же. С. 182-193.

<sup>24</sup> Там же. С. 182.

<sup>25</sup> Наурызбаев Н.Е. Конституционные основы налогообложения: Дис. ... к. ю. н. Алматы, 1997. С. 149-150.

5. Льгота всегда связана с облегчением налогового бремени и поэтому является средством проведения налоговой политики государства в отношении определенных плательщиков, где налог является средством реализации тех или иных экономических или социальных задач, таким образом, также формируя ту или иную функцию налога. Так, освобождение граждан от уплаты налога на доходы, полученные в виде государственных пенсий, является способом материальной поддержки их со стороны государства, т. е. налогообложение используется как способ социальной защиты определенной группы населения (пенсионеров). Освобождение граждан от уплаты налога на доходы от операций с государственными ценными бумагами стимулирует размещение государственных займов среди населения, что способствует расширению финансовой базы деятельности государства и т.п.<sup>26</sup>

6. Льгота является регулятором т.н. «налоговой справедливости» (всеобщности и равномерности налогообложения<sup>27</sup>), выравнителем налогового бремени. В соответствии с принципом равного налогового бремени, который направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства. Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога на основе сравнения экономических потенциалов. *Равенство в налогообложении понимается как равномерность налогообложения.* Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свобод-

ных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Главнейшим инструментом выравнивания налогового бремени и служат налоговые льготы. Хотя льготы и не относят к обязательным элементам юридического состава налога, но иногда без предоставления льгот нельзя обойтись, так как в противном случае может нарушаться принцип равного налогового бремени<sup>28</sup>.

Нужно сказать, что в Налоговом Кодексе не всегда соблюдается этот принцип, например, исходя из положения данного акта о плательщиках индивидуального подоходного налога: декларацию по индивидуальному подоходному налогу предоставляют, среди прочих, физические лица, совершившие в налоговом году крупное разовое приобретение на сумму свыше 2000 МРП, за исключением строительства жилища и приобретения для него строительных материалов (по этому поводу хотелось бы отметить, что строительство жилища и приобретение для него строительных материалов может во много раз превышать 2000 МРП, а налог в данном случае они платить не будут).

#### Резюме

Салық жеңілдіктерінің құқықтық ерекшеліктері, салықты және оның элементтерін белгілеу мәселелері, 2001 ж. 12 шілдеде қабылданған Салықтар және бюджетке өзге міндетті төлемдер туралы ҚР Кодексімен бекітілген салықтық жеңілдіктерінің талап етілетін және құқықтық ерекшеліктеріне сәйкестігі қарастырылады. Осы мәселелерді қарастыра отырып, автор сонымен қатар осы мәселе бойынша салық құқығының халықаралық стандарттарын және даму тенденцияларын қарастырады.

#### Summary

In the article of Yuliya Lokteva legal features of tax privileges, issues of tax and its elements stipulation, tax privileges granting, correspondence of tax privileges, provided by the Tax Code of the RoK "On taxes and other obligatory payments" dated June 12, 2001 to the characteristic legal peculiarities. Dealing these issues the author considers world standards and tendencies of tax law development on the problems as well.

<sup>26</sup> Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: Учебник. Алматы: ТОО «Издательство «НОРМА-К», 2003. С. 50.

<sup>27</sup> Там же. С. 96.

<sup>28</sup> Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003. С. 117-118.