



**Исраилова А.М.**

**НЕКОТОРЫЕ  
КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ  
ПОЛОЖЕНИЯ ОБ  
ОТНОСИТЕЛЬНОЙ  
НЕЗАВИСИМОСТИ ОТРАСЛИ  
НАЛОГОВОГО ПРАВА  
КЫРГЫЗСКОЙ  
РЕСПУБЛИКИ**

*Мақалада Кыргыз Республикасының ұлттық заңнамалары ішіндегі салық құқығының белгілі дәрежеде автономды жағдайы, құқықтық аспектілері қарастырылған.*

*The article examines the legal aspects of the autonomy of tax law among the branches of the national legislation of the Kyrgyz Republic.*

В юридической науке не утихают научные споры о признании налогового права как важнейшего элемента целостной системы права, в общем, что позволяет различным авторам говорить о его относительной автономии в системе отечественных отраслей права. В контексте этого, дискуссионными становятся вопросы о степени этой автономии и его влиянии на дальнейшую правотворческую и правоприменительную практику.

Можно выделить ряд положений в пользу обуславливающейся на современном этапе концепции об относительной независимости отрасли налогового права. Эти положения связаны, прежде всего, с осмыслением роли права в правовом государстве.

Во-первых, современное развитие финансовой системы Кыргызстана характеризуется формированием нового подхода к экономике, основанной на рыночных отношениях. Многовековая практика налогообложения показывает, что у нее не было территориальных государственных границ. Процесс трансформации социально-экономических отношений и правовых институтов фактически исключила любые попытки формирования новых осмысленных подходов в становлении относительно самостоятельной отрасли налогового права.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства. Именно в этот момент появилась острая необходимость получения средств на содержание чиновничьего аппарата и армии. «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства» [1], подчеркивал в свое время К.Маркс.

В теории налогообложения всегда витал один извечный вопрос: что является первоочередным: обеспечение государственного бюджета финансами при условии главенства чисто фискальной функции или стимулирование экономической деятельности различными послаблениями?

В истории налоговой науки имеется огромное количество различных трактовок решения этой проблемы. Как свидетельствует один исторический документ, переданный 15 декабря 1820 года русскому царю Александру I во время Венского Конгресса известным финансистом Австрии К.Меттернихом (1770-1859), который задался вопросом, что должны делать правительства: «Они должны уделять пристальное внимание состоянию финансов своей страны, чтобы путем облегчения общественной повинностей и налогов дать вкусить их народам от благотворности не воображаемого, а реального мира». [2]



Таким образом, экономическая наука, формируя универсальную модель хозяйствования, предлагает максимально обеспечить условия для развития предпринимательства и повышения его эффективности путем увеличения объема, структуры и качества производимых товаров и услуг. Основу таких отношений составляют, прежде всего, свобода каждого субъекта в выборе условий осуществления предпринимательской деятельности, формирования свободного финансового капитала в пределах неограниченного экономического пространства. Роль государства при этом, ограничивается аккумулярованием с помощью налогов материальных ресурсов для обеспечения общественных благ:

-Наличие общественных потребностей, удовлетворение которых обеспечивается государственными образованиями;

-Воздействие государства на фактор развития экономики и повышения эффективности производства при условии ограничения недобросовестной конкуренции;

-Имущественная самостоятельность представителей предпринимательской сферы, что закреплено в Конституции КР и общей части ГК КР.

Во-вторых, многими экономистами и юристами-финансистами выдвигалась концепция по разграничению понятий «финансовая деятельность государства» и «деятельность государства по формированию, распределению и использованию своих денежных фондов»; «публичные финансы» и «частные финансы». Имея собственно трактовку этих 4-х понятий, очевидно, что общим является то, что речь идет об отношениях, которые возникают в процессе формирования и расходования денежных фондов.

Вполне очевидна многогранность категорий «финансы» и «финансовые отношения». Несмотря на то, что экономисты советской эпохи всегда утверждали под влиянием официальной идеологии о существенной разнице между финансовыми отношениями и публичными финансами, тем не менее, многие ученые современности стали возводить финансовые отношения в рамки специальных, вычленив из них частные и публичные финансовые отношения.

Указанные выше аспекты свидетельствуют о том, что практически до 90-х годов прошлого столетия, бремя государственных финансов как публичной категории всегда погашалось за счет государственных доходов, не распределяясь при этом между гражданами государства. Фактически, на государственном уровне, обезличивались различия между финансовыми отношениями, направленными на формирование бюджета государства налоговыми платежами.

Частные отношения были вытеснены. Но, с учетом последних масштабных преобразований в политическом, социально-экономической и правовом секторе КР, произошло сломление системы, направленной, прежде всего, на исключение однородной группы отношений. Хотя до сих пор традиционное финансовое право, направленное на изучение подобных исключений функций финансов, а именно аккумулярование государственных фондов денежных средств, рассматриваются как однородный юридический институт, включающий в себя и налоговое право.

Приведем в качестве примера слова итальянского ученого А.Д. Джаннини, который отмечал в своих трудах: «Финансовое право, важной частью которого является налоговое право, не составляет органической системы, регулирующей однородные отношения, а представляет собой совокупность институтов различной природы, общим между которыми является связь с многообразной деятельностью, совершаемой государством в области финансов» [3].

В продолжение этой мысли отметим, что «неорганичность» такого сложного института, как финансовые отношения, участвующие, прежде всего, в аккумуляровании государственных доходов, не затрудняют вычленения из этой системной группы относительно новый в юридической науке вид финансовых отношений – налоговые.

На сегодняшний день в КР продолжается процесс правовой регламентации налогового права, в свете которого в Конституции КР определены нормы, в которых говорится: «На территории Кыргызской Республики действует единая налоговая система».

Хотелось бы здесь обратить внимание, что категория «налоги» по Конституции КР идет отдельной статьей, не соприкасаясь с институтом финансовых отношений.

В-третьих, продолжая исследование факторов, обуславливающих концепцию придания налоговому праву самостоятельности относительно юридической системы в целом, следует особо рассмотреть политико-правовые аспекты законодательства КР. Принятая 5 мая 1993 года на XII сессии Верховного Совета Конституция КР провозгласила наше государство демократической республикой на



началах правового государства. Дальнейшие проводимые конституционные реформы, признав КР социальным государством, были направлены, прежде всего, на создание условий, гарантирующие права человека, его равенство перед законом и судом, определены главнейшие социально-политические и правовые задачи государства, требованиям которых подчинены законы, в том числе налоговое законодательство.

Национальное налоговое законодательство, опираясь на Конституцию КР, призвано в отличие от финансовых отношений, создавать такую справедливую и экономически обоснованную систему распределения налогового бремени между субъектами, чтобы обеспечить достойную жизнь каждому члену общества. Задачи государства в сфере налогообложения должны отойти от «сухой» фискальной функции – аккумуляции финансовых средств посредством технической работы – сбора налогов. Не последнее место занимает проблема «поглощения» функций налогообложения. Так, фискальная функция в КР осуществляется усердно (что, в общем то, согласовано при очевидном профиците государственного бюджета КР), но, таким образом, регулирующая функция налогообложения, которая является отправным толчком для эффективного развития экономики, фактически утрачена. Учитывая, что налоги представляют собой в основном инструмент перераспределения доходов, теряется определенный справедливый баланс равнонапряженного распределения материальных благ с учетом социальных проблем в обществе.

Доказательством указанного, служит научно-социологическое исследование, проведенное в США, где среди прочего в результатах отмечено: «...когда то целью налогообложения было простое накопление денег, достаточных для обеспечения государственных расходов. Теперь оно направлено на реконструкцию экономических и социальных условий. Перераспределение дохода, собственности и других вещей с помощью налоговой системы, стало одной из важнейших задач» (американский социолог Р. Нибет) [4].

В 70-80-ые гг. в западных странах получила широкое признание концепция А.Лэффера (автор т.н. кривой Лэффера), которая исходит из того, что налоговые поступления являются продуктом 2 основных факторов: налоговой ставки и налоговой базы. Рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до какого-то предела, пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговой ставки приведет не к увеличению, а к сокращению доходов бюджета. В связи с этим, задачу оживления деловой активности, предстоит решать путем облегчения налогового гнета [5].

Другие ученые Ж.Гроклад и Ф.Маршену отмечают, что «забота о равенстве и эффективности заставляет исследовать огромное количество баз налогового взимания» [6] - в общем то их слова обусловлены сложностью экономических рычагов, где налоги фактически затрудняют собственно саму налоговую систему, результатом которой становится несправедливое распределение бремени.

В продолжение хотелось бы отметить, что немало трудов было посвящено теории распределения. Так, в частности, немецкий экономист А.Вагнер во главу угла ставил такие финансовые принципы, как достаточность и подвижность. При этом он исходит из положения, что достаточность государственных финансов, необходимых для удовлетворения потребностей общества, является наиважнейшей задачей [7].

Такую теорию переложения налогов можно назвать теорией окончательного налогового распределения. По сути дела, эта теория напрямую касается распределения государственного дохода. Но эта задача состоит не в том, чтобы дублировать иные экономические процессы, например ценообразование, а в том, чтобы определить насколько высока роль налогов, как экономического института, влияющего на распределение государственного дохода.

По нашему мнению, сложность исследовательского фактора обусловлена еще и тем, что налог, основанный на категории «отчуждение», направлен на ограничение гражданских прав, изъятие частной собственности. Налоги, представляя собой одностороннее движение средств на условиях безвозвратности, в определенной мере противоположны известным принципам гражданского оборота, где механизм налогообложения осуществляется принудительной силой государства. В общем-то принуждение в собственном смысле в основном не применяется до тех пор, пока поведение налогоплательщика является правомерным и к нему не будут применены финансовые санкции.

Несмотря на конституционное требование ограничить вмешательство государства в частные дела граждан, налог всегда будет рассматриваться как средство упорядочения финансово-правовых



отношений между налогоплательщиками и государством в лице Государственной налоговой службы КР. Здесь налог, как самостоятельный юридический институт является своеобразным указателем для налогоплательщика мер его конституционных обязанностей, а для государства мер его дозволенных действий строго в рамках закона.

Таким образом, можно отметить, что принуждение как механизм налогообложения имеет двоякий характер. Прежде всего, такое принуждение, ограниченное рамками Налогового кодекса КР, является способом защиты собственности гражданина от необоснованных государственных финансовых претензий и дополнительной мерой установления определенного баланса прав и интересов граждан и государства.

В этой связи, заслуживает особого внимания предложенное С.Г.Пепеляевым его собственной определению налога: «Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти» [8].

Подчеркивая справедливость предложенной концепции, следует обозначить о ее неприменимости к теории налогового права, в том числе и кыргызского по следующим основаниям: прежде всего, вызывает определенные сомнения высказывания автора о налоге, как «единственно законной форме отчуждения». Глава 14 ГК КР предусматривает различные формы отчуждения собственности физических и юридических лиц: ст. 282 ГК КР (обращение взыскания на имущество по обязательствам собственника), ст. 284 ГК КР (отчуждение недвижимого имущества, в связи с изъятием участка на котором оно находится), ст. 286 ГК КР (реквизиция), ст. 287 ГК КР (конфискация), ст.288 ГК КР (национализация). Кроме того, налоги взимаются не с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти, а в казну государства, где налоги в дальнейшем обезличиваются и распределяются по различным расходным статьям государственного бюджета, в том числе и для поддержания деятельности самой публичной власти, как представителей государства.

Также вызывает некоторое смущение термин «платежеспособность». Согласно словарю русского языка С.И.Ожегова, под «платежеспособностью» понимается «способность, наличие возможности платить» [9]. Таким образом, очевидно, что платежеспособность связана не с категорией налоги, а возможностью покупателя (в нашем случае им выступает государство) оплачивать оказанные услуги или приобретение товара. При этом, нельзя забывать, что налоги поступают не для обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти, а в государственный бюджет, тем самым проявляется сложный финансовый процесс перехода финансовых средств из частной собственности в государственную.

И последнее наше несогласие выражается в том, что такое определение налога является неполным, так как оно дается путем исключения: «...не носящая характер наказания или контрибуции». Без сомнения, налоги основываются, прежде всего, на принудительной силе государства, но учитывая огромное количество различных способов принуждения, то изъятие налога является самым демократическим, допускающим минимальное вмешательство государства в частную жизнь граждан.

Вышеперечисленные факторы позволяют установить огромное значение налогового права для реализации публичных целей государства, выделить особенности взаимоотношений налогов и финансовых отношений государства, определив его распределительную роль в бюджете, а также попытаться ответить на вопрос о принадлежности налогов к определенным экономическим рычагам стимулирования экономической деятельности общества и государства в целом.

Такое тесное переплетение социально-экономических и правовых факторов позволяет утверждать о становлении и дальнейшем развитии принципиально новых общественных отношений – автономных налоговых отношений относительно юридической системы в целом.

Налоговое право призвано обеспечить реализацию определенных функций, которые показывают, как реализуется общественное назначение налогов как самостоятельного инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Очевидно, что все еще главенствующая роль в определении функций принадлежит распределительной функции налогов, которая выражает их сущность как особо централизованного, фискального механизма распределительных отношений в





обществе. Посредством этой функции реализуется общественное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулированных в бюджетной системе, необходимых для осуществления собственных функций государства. Надо отметить, что первоочередное назначение фискальной функции, со временем приобрела и социальный характер, который реализуется, главным образом, через систему налоговых льгот и преференций. Являясь объективной необходимостью, налоги обусловлены постоянной потребностью развития общества и государства.

Так, Н.И.Тургенев в своей книге «Опыт теории налогов» (1818 г.) отмечал: «Государство или точнее сказать правительство, ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства». Но нельзя при этом забывать, что любая функция налогового права основана на принципе справедливости, о которой в свое время писал А.Смит. Отвечая на вечный вопрос о справедливости налогов вообще, Н.И.Тургенев придал большое значение образованности народа: «Успехи образованности, по мере их благодетельного влияния на нравы и обычаи народов, действовали и на усовершенствование системы налогов. Налоги начали быть распределяемы и собираемы с большей справедливостью и платимы с большей готовностью» [10].

Возвращаясь к важнейшей функции налога – распределению бремени расходов среди граждан, следует отметить, что ее правовой механизм реализации присущ только налоговому праву.

Таким образом, очевидно, что налоговое право автономно по отношению к юридической системе в целом. Это обусловлено тем, что имеются собственные функции, ставшие в свою очередь основой для формирования специфического предмета, метода правового регулирования и принципов. Подтверждением служит то, что общественные отношения, регулируемые налоговым правом, действительно носят специфический характер и соответственно требуют особого метода правового регулирования и наличия специальных принципов, присущих только отрасли налогового права, установивших особенности налогообложения и особый характер взаимоотношений между государством и налогоплательщиками, систему налогов, особый порядок исполнения налоговой обязанности, основы налогового контроля и отчетности, виды налогов и другие важные положения налогообложения.

Указанные выше факторы, обуславливающие постановку и решение вопроса о самостоятельности отрасли налогового права, невозможны без соответствующей систематизации и кодификации налогового законодательства и являются основой для завершающегося этапа формирования отечественного налогового права как самостоятельной отрасли права, без наличия предпосылок.

Налоговое право как слаженная и функционирующая в определенном единстве система, представляет собой совокупность элементов, упорядоченных в централизованном порядке. Такое единство обуславливается, прежде всего, общими конституционными принципами налогообложения, среди которых важнейшим является принцип равного налогового бремени.

Данный процесс еще продолжается и проходит через всю систему налогового права КР. Таким образом, основываясь на исследованных выше аспектах социально-экономического, политического и правового развития, отметим, что в Кыргызстане произошли необратимые изменения в механизме правового регулирования общественных отношений, связанных с налогообложением и несмотря на тесную связь с финансовым и бюджетным правом, налоговое право имеет весьма специфически регулируемые общественные отношения.

#### Литература:

1. Маркс К., Энгельс Ф. Соч.-Т.4.-С. 308.
2. Валлоттон А., Александр I. – М.: Прогресс, 1991. С.271.
3. Giannini A.D. I concetti fondamentali del diritto tributario. I ed. Torino: Utet, 1956. P.4.
4. Пронин С.В. Критика буржуазных концепций распределения доходов. М., 1978. С. 213.
5. Налоги/ Под ред. Д.Г.Черника. – М.: Финансы и статистика, 2001. С. 31-32.
6. Grosclaude J. Marchessou Ph. Procédures fiscales. Paris: Dalloz, 1998. P.35-36.
7. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. С.102-103.
8. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С.31.
9. Ожегов С.И. Словарь русского языка / Под ред. И.Ю.Шведовой. – М., 1978. – С.478.
10. Н.И.Тургенев. Опыт теории налогов. – 3-е издание. – М.: Госсоцэкономиздат, 1937. – С.9-10.