

УДК 336.02
ББК 67.Н02
И 91

*Рекомендовано к изданию Ученым советом
НИИ финансового и налогового права*

И 91 История налогового дела Казахстана и антикризисная программа предстоящих налоговых реформ Казахстана и ЕАЭС: Материалы Десятого Казахстанского налогового форума. Алматы: НИИ финансового и налогового права, 2016. 160 с.

ISBN 978-601-80444-8-9

Сборник содержит доклады участников Десятого Казахстанского налогового форума «История налогового дела Казахстана и антикризисная программа предстоящих налоговых реформ Казахстана и ЕАЭС», организованного и проведенного 10 декабря 2015 г. в г. Алматы Научно-исследовательским институтом финансового и налогового права и Евразийской экономической комиссией.

В брошюру вошла резолюция участников Десятого Казахстанского налогового форума с предложениями по совершенствованию налоговой системы и механизма правового регулирования налоговых отношений.

УДК 336.02
ББК 67.Н02

ISBN 978-601-80444-8-9

© НИИ финансового
и налогового права, 2016

ПРЕДИСЛОВИЕ

10 декабря 2015 г. в Алматы состоялся юбилейный X Казахстанский Налоговый форум на тему «История налогового дела Казахстана и антикризисная программа предстоящих налоговых реформ Казахстана и ЕАЭС». Организаторы Форума: НИИ финансового и налогового права и Евразийская экономическая комиссия.

В 2015 г. Республика отметила 25-летие налогового суверенитета Казахстана и суверенного налогового законодательства. 11 декабря 1990 г. был принят первый налоговый Закон РК «О подоходном налоге с граждан, иностранных граждан и лиц без гражданства». Работа над совершенствованием налогового законодательства все еще продолжается, но его принципиальные основы были заложены еще в начале 90-х.

По нашему устойчивому убеждению, в условиях кризиса надо возвращаться к истокам, к истории, к объединяющей все силы общества идее. Никто лучше патриархов современной налоговой и правовой системы не сможет подойти на роль носителей и хранителей этой идеи в преемственности и патриотизме наших будущих дел и устремлений.

В связи с этим в Форуме приняли участие авторитетные специалисты налогового дела Казахстана, те, кто стоял у истоков формирования налогового законодательства. Организаторы Форума вручили им памятные награды за вклад в развитие налоговой и правовой системы Казахстана.

На Форуме ведущие эксперты озвучили и обсудили основные тенденции реформирования налоговой системы и налогового законодательства Казахстана и ЕАЭС для сохранения их стабильности и привлекательности для бизнеса, инвесторов и работодателей. Также были обсуждены вопросы дальнейшей налоговой интеграции государств, входящих в ЕАЭС, соотношения их налогового суверенитета и налоговых юрисдикций, необходимости, перспектив и согласованных принципов дальнейшей унификации налоговых систем и налогового законодательства стран-участниц.

в соответствии с требованиями закона, однако фактически направлены на получение необоснованной налоговой выгоды. Каждый год налоговые службы выявляют различные модификации таких схем.

Судебная доктрина превалирования существа над формой применяется в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Сущность этой доктрины в том, что именно содержание сделки определяет налоговые последствия. Как правило, судебная доктрина превалирования существа над формой применяется налоговыми органами в отношении сделок между аффилированными лицами, поскольку при таких обстоятельствах используемая форма сделки часто имеет минимальные налоговые последствия и выбирается только для целей их снижения.

Таким образом, несмотря на то, что международные соглашения позволяют компаниям снизить налоговое бремя, на практике следует быть очень осторожным и четко соблюдать закон при уменьшении налоговых платежей в бюджет.



ТОО «Интеркомп Казахстан»

www.intercomp.kz

Компания Intercomp является признанным лидером в области аутсорсинга непрофильных бизнес-процессов в Казахстане и странах СНГ. Начиная с 1994 г. мы предоставляем услуги по расчету заработной платы, ведению кадрового делопроизводства и бухгалтерии для организаций различного масштаба и сферы бизнеса. Intercomp обслуживает более 750 международных и региональных компаний, от 1 до 14 000 человек. Каждая 5-ая компания в списке Fortune Global 500 – наш клиент. Intercomp занимает 1-е место в списке крупнейших компаний в области аутсорсинга учетных функций, по данным рейтингового агентства «Эксперт». Intercomp в Казахстане предоставляет услуги международным и национальным компаниям с декабря 2007 г.

Кодификация как форма систематизации налогового законодательства в государствах ЕАЭС*

КОЗЫРИН А.Н.,
д.ю.н., профессор, заведующий
кафедрой финансового, налогового
и таможенного права
НИУ «Высшая школа экономики»

Налоговое законодательство представляет собой одну из наиболее значимых отраслей законодательства для регулирования экономической активности.

В рамках национальной правовой системы происходит непрерывный процесс систематизации налогового законодательства: упорядочение нормативных правовых актов в налоговой сфере и приведение их в единую внутренне согласованную систему. Одной из основных форм такой систематизации, как известно, является кодификация налогового законодательства.

Предметом настоящей статьи является кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), в который в настоящее время входят Российская Федерация, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Армения и Кыргызская Республика.

Кодификация, в отличие от иных используемых в этих же целях форм систематизации (инкорпорации и консолидации), сводится к «внутренней» систематизации нормативного массива. Нормы приводятся во внутреннее непротиворечивое единство, выбирается оптимальная структура законодательства, восполняются пробелы действующего законодательства, вносятся различные коррективы в законодательство в связи изменениями в текстах «смежных» законо-

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ (проект №15-03-00745а «Закон в системе источников финансового права: сравнительно-правовое исследование», 2015–2016).

дательных актов, унифицируется понятийный аппарат, исправляются технические и грамматические ошибки и т.д.

В государствах ЕАЭС, в которых приняты законы о нормативных правовых актах, существует легальное определение кодификации. Так, в ст. 1 Закона Республики Беларусь от 10 января 2000 г. «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» кодификация определена как «вид систематизации нормативных правовых актов, сопровождающейся переработкой установленного ими содержания правового регулирования путем объединения нормативных правовых актов в единый нормативный правовой акт, содержащий систематизированное изложение правовых предписаний, направленных на регулирование определенной области общественных отношений». Сам же кодифицированный акт, в ст. 2 этого закона, определяется как «закон, обеспечивающий полное системное регулирование определенной области общественных отношений».

Акт кодификации представляет собой укрупненный блок законодательства (законодательный акт), характеризующийся более сложной структурой и значительным объемом. При этом он может называться по-разному: Налоговый кодекс в Российской Федерации, Положение о налогах в ФРГ. В Российской империи и Советской России на определенных исторических этапах акты кодификации назывались уставами.

В настоящее время в четырех из пяти государствах-членах ЕАЭС действуют налоговые кодексы.

В **Российской Федерации** в 1998 г. была принята первая часть Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), а двумя годами позже, в 2000 г. – вторая часть НК РФ. Для «запуска» НК РФ были приняты специальные операционные законы о введении в действие кодекса, в соответствии с которыми первая часть НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., а вторая часть – с 1 января 2001 г.

В **Республике Беларусь** Налоговый кодекс принимался также двумя частями. Однако если в Российской Федерации части Налогового кодекса названы первой и второй, то в Республике Беларусь они называются общей и особенной. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК РБ) была принята в конце 2002 г. Законом Республики Беларусь «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь»¹, в котором установлено,

¹ Закон Республики Беларусь от 4 января 2003 г. №184-З «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., №8, 2/933.

что общая часть НК РБ вводится в действие с 1 января 2004 г. Особенная часть НК РБ была принята в конце 2009 г. и вступила в силу 1 января 2010 г.

В **Республике Казахстан** Налоговый кодекс был принят в конце 2008 г.: Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». В Республике Казахстан так же, как в России и Республике Беларусь, Налоговый кодекс вводится в действие через принятие специального закона о введении в действие налогового кодекса.

Особенностью Налогового кодекса Республики Казахстан (далее – НК РК) является его принятие в качестве единого законодательного акта, объединяющего три части – общую, особенную, а также специальную, посвященную налоговому администрированию.

В третьей части НК РК «Налоговое администрирование» объединены такие важные институты налогового права, как налоговый контроль, принудительное исполнение налоговой обязанности, налоговая жалоба и др., соответствующие основным направлениям деятельности налоговых органов. Однако наряду с этими традиционными институтами налогового права в эту часть включены и «непрофильные» функции административной деятельности налоговых органов (например, глава 90 «Порядок применения контрольно-кассовых машин»).

В **Кыргызской Республике** Налоговый кодекс (далее – НК Киргизии) был принят в октябре 2008 г. и введен в действие Законом «О введении в действие Налогового кодекса Кыргызской Республики» с 1 января 2009 г. Налоговый кодекс Киргизии включает в себя общую и особенную части. В общей части объединены нормы, составляющие основы налогового права Киргизии, а в особенной части – положения, закрепляющие порядок взимания отдельных налогов и применения специальных налоговых режимов на территории Киргизии.

В **Республике Армения** налоговый кодекс до сих пор не принят. В этом государстве на момент написания статьи продолжает действовать несистематизированное налоговое законодательство, строящееся вокруг принятого в 1997 г. Закона Республики Армения «О налогах». Закон «О налогах» выполняет в Армении ту же роль, которую играл в российском налоговом законодательстве Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В нем установлены понятие налога, а также виды налогов, взимаемых в Армении, принципы налогового права, порядок решения налоговых споров

и ответственность за нарушение налогового законодательства. По каждому из учрежденных в Армении налогов принят отдельный закон, который в соответствии с положениями Закона «О налогах» устанавливает особенности взимания конкретного налога (Закон «О налоге на прибыль», Закон «О налоге на имущество» и т. д.).

В настоящее время Министерство финансов Республики Армения продолжает вести активную работу по подготовке проекта кодифицированного акта – Налогового кодекса Республики Армения; проходит общественное обсуждение проекта налогового кодекса.

Кодифицированный акт, с одной стороны, включает в себя нормы, регулирующие наиболее важные, принципиальные вопросы, определяющие законодательные основы конкретной отрасли законодательства; с другой же стороны, он регулирует обширную сферу общественных отношений (экономической жизни). Следствием этого является значительный нормативный объем кодекса, отличающий его от иных некодифицированных актов. Так, по состоянию на 1 ноября 2015 г. НК РФ содержит 51 главу, НК РБ – 44 главы, НК Киргизии – 59 глав. Особо выделяется по объему НК РК – 95 глав, около 700 статей.

Структура налоговых кодексов государств ЕАЭС имеет как сходные, так и отличительные черты.

Кодексы состоят из общей и особенной частей (в России это первая и вторая части), в которых сосредоточены нормы, регулирующие основы налогового регулирования в данном государстве (общая часть) и положения, определяющие порядок взимания отдельных видов налогов и сборов, в совокупности составляющих налоговую систему (систему налогов и сборов) данного государства.

В Российской Федерации каждая часть Налогового кодекса состоит из разделов, которые, в свою очередь, делятся на главы, состоящие из статей.

В Республике Беларусь и Киргизии применяется такое же структурирование кодифицированного текста: часть – раздел – глава – статья.

В Налоговом кодексе Казахстана главы могут делиться на статьи, а укрупненные главы – на параграфы, которые, в свою очередь, состоят из статей. Таким образом, структурирование происходит с использованием параграфа в качестве факультативного промежуточного элемента структуры НК РФ.

Особенностью структуры Налогового кодекса Республики Беларусь является наличие в его составе приложений.

В приложениях размещаются, как правило, ставки по отдельным налогам. Всего в НК РБ 25 приложений, составляющих единое целое с собственно законодательным текстом.

Все рассматриваемые налоговые кодексы отличаются тем, что в их текстах имеются:

- статьи, определяющие круг отношений, регулируемых налоговым законодательством (ст. 2 НК РФ, ст. 1 НК РБ, ст. 1 НК РК, ст. 1 НК Киргизии);
- статьи-гlossарии (ст. 11, 11.1 НК РФ², ст. 12 НК РК, ст. 4, 153 НК Киргизии, в НК РБ отдельная статья-гlossарий отсутствует);
- статьи, закрепляющие принципы налогового законодательства, налогообложения и налоговой системы (ст. 3 НК РФ, ст. 2 НК РБ, ст. 4–9 НК РК, ст. 5–13 НК Киргизии³).

Предмет кодификации формируется по результатам разделения системы законодательства на отрасли. В государствах ЕАЭС систематизация законодательства, регулирующего публичные финансы, пошла по пути кодификации на подотраслевом уровне (создание бюджетного, налогового, валютного законодательства).

Кодификация, среди прочего, нацелена на укрепление системности нормативных актов, их единства и согласованности. Кодекс возглавляет формирующуюся в процессе систематизации отрасль законодательства. Вот почему важным элементом кодификации в области налогообложения является определение понятия «налоговое законодательство» и установление соотношения налогового кодекса с актами налогового законодательства, а также с иными источниками налогового права.

Во всех рассматриваемых нами кодексах содержится определение налогового законодательства (в Российской Федерации оно названо

² Присутствие в Налоговом кодексе двух и более статей-гlossариев едва ли можно считать оптимальным юридико-техническим решением. Так, например, в НК РФ в ст. 11 содержится институты, понятия и термины, используемые в НК РФ, а в следующей статье (ст. 11.1) объединены понятия и термины, используемые при налогообложении добычи углеводородного сырья. В НК Киргизии ст. 4 представляет собой гlossарий терминов и определений, используемых в законодательном акте (в его обеих частях). В то же время в ст. 153 собраны термины и определения, используемые в Особенной части НК Киргизии.

³ Заметим, что в налоговых кодексах Казахстана и Киргизии при закреплении принципов налогообложения и налогового законодательства используется такой прием, когда одна статья посвящена перечислению всех принципов, а затем в последующих статьях каждый принцип раскрывается в отдельной статье. В налоговых кодексах России и Республики Беларусь принципы и их содержание раскрываются в одной статье.

законодательством о налогах и сборах), закреплена отраслеобразующая функция налогового кодекса и установлен примат норм налогового кодекса по отношению к любым другим законодательным нормам, регулирующим налоговые отношения.

Федеративное государственное устройство Российской Федерации отложило отпечаток на понятие и структуру законодательства, регулирующего порядок взимания налогов и сборов (в России оно называется «законодательство о налогах и сборах», в Республике Беларусь, Казахстане и Киргизии – «налоговое законодательство»).

В ст. 1 НК РФ закреплена трехуровневая структура законодательства о налогах и сборах:

- 1) федеральный уровень («законодательство Российской Федерации о налогах и сборах») – Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы (федеральные законы, вносящие в НК РФ изменения и дополнения, операционные законы и т.д.);
- 2) региональный уровень («законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах») – законы субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с НК РФ;
- 3) местный уровень («нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах») – муниципальные правовые акты о налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Остальные члены ЕАЭС, являясь унитарными государствами, имеют «монолитное» налоговое законодательство, представляющее собой единый нормативный правовой массив, совокупность нормативных правовых актов (иначе называемых актами налогового законодательства), принимаемых в соответствии с налоговым кодексом для регулирования налоговых отношений. Из такого законодательного подхода, во-первых, следует, что все иные акты налогового законодательства производны от налогового кодекса и не могут ему противоречить (п. 2 ст. 3 НК РБ, п. 4 ст. 2 НК РК).

Во-вторых, акты законодательства в такой правовой интерпретации могут быть не только законами, но и подзаконными актами. В НК РБ даже перечислены возможные правовые формы актов налогового законодательства. В ст. 2 НК РБ содержится следующее определение налогового законодательства: «Налоговое законодательство Республики Беларусь – система принятых на основании и в соответ-

ствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, которая включает:

- настоящий Кодекс и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения;
- декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения;
- международные договоры Республики Беларусь;
- постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые на основании и во исполнение настоящего Кодекса, принятых в соответствии с ним законов, регулирующих вопросы налогообложения, и актов Президента Республики Беларусь;
- нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения и издаваемые в случаях и пределах, предусмотренных настоящим Кодексом, а также принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь и постановлениями Правительства Республики Беларусь».

Отметим, что такой расширительный подход к определению налогового законодательства, предполагающий отнесение к актам налогового законодательства не только законов, но и подзаконных актов, не соответствует подходу, обозначенному в НК РФ, в соответствии с которым акт законодательства о налогах и сборах – это *всегда* закон, то есть акт высшей юридической силы на данном уровне публично-правового образования, принятый соответствующим представительным (законодательным) органом. Иными словами, актами законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации могут быть только федеральные законы о налогах и сборах, законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах или нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований.

Законодатель может определить дополнительные условия отнесения нормативного правового акта к числу актов налогового законодательства. Так, например, в соответствии со ст. 2 НК РК актом налогового законодательства становится нормативный правовой акт, принятие которого предусмотрено непосредственно налоговым кодексом.

В кодифицированном акте, как правило, содержится норма, устанавливающая перечень вопросов, которые регулируются налоговым кодексом. Например, в п. 3 ст. 2 НК Киргизии определено, что налоговый кодекс устанавливает:

- принципы обложения налогами;
- систему налогов;
- виды налогов, взимаемых;
- порядок введения в действие и прекращения действия местных налогов;
- основания возникновения, изменения, прекращения и порядок исполнения налогового обязательства;
- права и обязанности налогоплательщиков, органов налоговой службы и других участников налоговых правоотношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за нарушение требований, установленных налоговым законодательством;
- порядок обжалования решений органов налоговой службы и действий (бездействия) их сотрудников.

Юридическое значение таких норм состоит не столько в том, чтобы определить содержание налогового кодекса, сколько в определении перечня тех вопросов, которые могут быть урегулированы только налоговым кодексом и никаким другим актом законодательства, в том числе иным актом налогового законодательства.

В налоговом кодексе может устанавливаться запрет на включение налоговых норм в непрофильные (неналоговые) законодательные акты. Так, в соответствии с ч. 2 п. 1 ст. 3 НК РБ «включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства запрещается, если иное не установлено настоящим Кодексом или Президентом Республики Беларусь». В НК РК (п. 4 ст. 2) подобная норма выглядит более категоричной: «Запрещается включение в неналоговое законодательство Республики Казахстан норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом».

Такой подход законодателя направлен на исключение коллизий между *lex generalis* и *lex specialis* при регулировании налоговых отношений. Закрепив правило, в соответствии с которым налоговая норма может содержаться исключительно в актах налогового законодательства, законодатель тем самым дает указание правоприменителям (в административной или судебной сферах) при разре-

шении налоговых споров использовать только те нормы, которые содержатся в налоговом законодательстве (*lex specialis*).

Используются и другие юридико-технические приемы четкого определения границ налогового законодательства. Например, через установление запрета на применение актов налогового законодательства по аналогии (например, п. 7 ст. 3 НК РБ).

Налоговый кодекс представляет собой кодифицированный акт, включающий в себя как уже проверенные и опробованные на практике нормы (кодификация рассчитана на создание более устойчивых и стабильных норм с длительным сроком их действия), так и новые правила, обусловленные изменениями экономической конъюнктуры, динамикой общественной активности и назревшими потребностями развития общества (консолидированная группа налогоплательщиков, контролируемые иностранные компании, налоговый мониторинг и т. д.).

Подведем некоторые итоги. Внутри государства происходит процесс систематизации налогового законодательства, который приобретает непрерывный характер вследствие динамизма правового регулирования налоговых отношений. Кодификация представляет собой основную форму систематизации налогового законодательства в государствах ЕАЭС. В четырех из пяти государств-членов ЕАЭС действуют налоговые кодексы. В Республике Армения завершаются законопроектные работы по подготовке и принятию кодифицированного налогового акта.

Кодифицированный акт регулирует обширную сферу общественных отношений и включает в себя нормы, регулирующие наиболее важные, принципиальные вопросы, определяющие законодательные основы конкретной отрасли законодательства.

Налоговые кодексы ЕАЭС отличаются значительным нормативным массивом и структурой, обладающей как сходными, так и особенными частями.

Кодификация способствует укреплению системности нормативных актов, регулирующих налоговые отношения. Налоговый кодекс стоит во главе налогового законодательства. Закрепляется примат норм налогового кодекса по отношению к любым другим законодательным нормам, регулирующим налоговые отношения.

В Российской Федерации сформирована «федеральная» структура налогового законодательства, включающая три его уровня

(федеральный, региональный и местный). В остальных унитарных государствах ЕАЭС образовалось «монолитное» налоговое законодательство, представляющее собой единый нормативный правовой массив, совокупность нормативных правовых актов, принимаемых в соответствии с налоговым кодексом для регулирования налоговых отношений.

Все иные акты налогового законодательства производны от налогового кодекса и не могут ему противоречить.

Если в России налоговое законодательство формируется через объединение законодательных актов (федеральных и региональных законов о налогах и сборах, нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых представительными органами местного самоуправления), то в других государствах ЕАЭС налоговое законодательство включает в свой состав как законодательные акты, так и иные источники налогового права – международные договоры, подзаконные акты.

В налоговом кодексе может устанавливаться запрет на включение налоговых норм в непрофильные (неналоговые) законодательные акты. Такой запрет направлен на избежание коллизий между *lex generalis* и *lex specialis* при регулировании налоговых отношений.

Пеня как правовая форма денежного взыскания вследствие неисполнения налогового обязательства

ШАТОВ В.Ю.,
заместитель директора
НИИ финансового
и налогового права

Мы уже подробно рассматривали пеню как установленный законодательством способ обеспечения неисполненного в срок налогового обязательства, причины изменения ее роли в казахстанском законодательстве и выполняемые ею функции¹. Тем не менее, в настоящей статье попытаемся рассмотреть пеню не как способ обеспечения, а как форму денежного взыскания, которая хоть и скрыта законодателем за иным названием, тем не менее, фактически является таковой.

Разногласия в понимании юридической природы пени в определенном смысле являются следствием изменения назначения пени в системе налогообложения, обусловленного изменением самого налогового законодательства.

В советские времена в соответствии с Указом Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. «Об утверждении положения о взыскании не внесенных в срок налоговых и неналоговых платежей» пеня начислялась с юридических лиц в размере 0,05%, а с граждан в размере 0,1% от суммы недоимки за каждый день просрочки. Хотя законодатель не давал определения пени и не указывал на ее родовую принадлежность (санкция за нарушение налогового законодательства, способ обеспечения исполнения налогового обязательства, мера юридической ответственности за налоговое правонарушение и т.п.), ученые однозначно признавали ее как финансовую санкцию².

¹ Худяков А.И., Шатов В.Ю. Налоговые правонарушения. Алматы: ТОО «Издательство «Норма-К», 2008. 488 с. С. 182–195.

² Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 127.