**1 Налоговые правовые нормы: институционный анализ**

1.1 Понятие и структураналогово-правовых норм

В соответствии с положениями общей теории права, норма права — это общее правило регулирования общественных отношений, согласно которому его адресаты должны при определенных условиях (гипотеза) действовать как субъекты определенных прав обязанностей (диспозиция), под угрозой наступления неблагоприятных для них правовых последствий (санкция).

 В свою очередь, норма налогового права (или налогово-правовые нормы) представляет собой санкционированное государством общеобязательное социально определенное, обязательное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения, закрепляющее права и обязанности субъектов соответствующих налоговых правоотношений и являющееся критерием оценки поведения как правомерного либо неправомерного.

 Норма налогового права выражает сущность регулируемого ею общественного отношения, из определенной совокупности которых и состоят конкретные нормативно-правового акты о налогах и сборах.

 Вообще, как отмечает ученые право в целом, а тем более его составные части (отрасли, под отрасли, институты), может быть о характеризовано как система норм или совокупность норм, т.е. правил, образцов, моделей поведения, которые распространяются на все случаи данного рода и в соответствии с которым должно строится поведение всех лиц, попавших в нормативно регулируемую ситуацию. Вообще норма права является одним из основополагающих понятий для всех доктрин права (вне зависимости от различий в типах право понимания), которые трактуют право нормативно, т.е. понимают, признают и определяют, что право как таковое состоит из норм. При этом, как пишут ученые, само право в целом есть единая норм а права и это составляет юридико-логическую основу понимания права как системы норм права. Отдельные нормы, в том числе нормы налогового права являются элементами этой системы.

 На наш взгляд в настоящее время в системе право республики Казахстан нормы налогового права занимают важное место. Это, в первую очередь, связано с тем, что нормы налогового права регулируют широкий круг общественных отношений, имеющих существенное значение для функционирования органов государства — отношения в сфере легитимизации, взимания налогов и сбора, а равно отношения, направленные на обеспечение эффективного законного взимания установленных и введенных налогов и сборов. Ими определяются границы должного, допускаемого или рекомендуемого поведения людей, порядок деятельности органов государственной власти, органов местного самоуправления и их должностных лиц, а также налоговых органов, органов налоговой полиции, организаций и физических лиц в сфере налогообложения.

Нормы налогового права устанавливают правовой режим взаимоотношений участников налоговых правоотношений, определяют права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов сфере налогообложения и гарантии их реализации. Значительное место занимают нормы о порядке осуществления налогового контроля, об ответственности за совершение налоговых правонарушений и защите прав налогоплательщиков.

Нормы налогового права не только упорядочивают, закрепляют и защищают новые общественные отношения возникающие в сфере налогообложения в условиях продолжающейся экономической реформы, но и вытесняют из сферы государственного управления налоговой системой (налогового администрирования) не правовые отношения и явления, не отвечающие современному уровню развития права, задачам соблюдения баланса частных и публичных интересов. В том числе, явлений, противоречащих задачам соблюдения разумного баланса, с одной стороны, государственных бюджетных интересов, с другой — необходимости стимулирования развития предпринимательской и в целом экономической активности организаций и индивидуальных предпринимателей, развития национальной экономики.

Нормы налогового права, как и нормы права в целом, являются системными образованиями, а значит, обладают определенной структурой. При этом под структурой номы права обычно понимается ее внутреннее строение, обусловленное связью элементов такой нормы. Как и любая другая норма права, норма налогового права по своей структуре включает в себя три элемента (части):

 1) диспозицию

 2) санкцию

 3) гипотизу

 «Диспозиция центральная часть налогово-правовой нормы, которая формулирует содержание самого предписываемого, дозволяемого или рекомендуемого данной нормой права правила поведения.

Санкция часть нормы налогового права, в которой указывается на правовые последствия — поощрительные (благоприятные последствия) или карательные (неблагоприятные последствия) меры, наступающие в случае надлежащего соблюдения, либо нарушения установленного данной нормой правила.

 Гипотезой же именуется часть нормы налогового права, в которой заключены: содержание самого правила поведения, фактические условия реализации нормы, либо обстоятельства, при наличии которых надо или можно действовать определенным образом. Обстоятельства, предусматриваемые гипотезой нормы права, являются юридическими фактами, порождающими, изменяющими или прекращающими налоговые правоотношения. Например, налоговый кодекс предусматривает, что налоговой ответственности подлежат лица, достигшие к моменту совершения налогового правонарушения шестнадцатилетнего возраста. В данном случае достижение указанного возраста дает право уполномоченным на то органам привлечь виновного к ответственности за совершение налогового правонарушения » [1, c 92 ].

 В теории государства и право существуют различные понимания права (нормативное, социологическое, этическое и др.) каждое из которых имеет свои понятия. Для право применения первостепенное значение имеет понятие о праве как о системе норм.

Правовой нормой называется рассчитанное на регулирование вида общественных отношений общее правило поведения, установленное или санкционированное государством и охраняемое от нарушений с помощью мер государственного принуждения. Нормы права обладают общими признаками социальных норм: – представляют собой правила поведения людей в обществе; – выступают правилами поведения общего характера.

Правовая норма носит общий характер. Она определяет типичные черты жизненных ситуаций, в которых подлежит реализации, видовые признаки общественных отношений и их участников, чье поведение регулируется нормой; само правило выражено в общей форме как модель поведения; в общей форме определены и меры принуждения, применяемые к нарушителям нормы.

Нормы права являются общеобязательными правилами поведения, т.е. представляют собой правила поведения общего характера и обязательны к исполнению всеми лицами независимо от их желания. Есть нормы, которые обязательны не для всех лиц, а только для проживающих на определенной территории или для работников определенного ведомства. Общеобязательность нормы права означает, обязательное выполнение ее предписаний каждым субъектом, оказавшимся в условиях, предусмотренных данной нормой. Когда в развитии общественных отношений создаются или возникают предусмотренные нормой условия ее реализации, у участников этих отношений возникают конкретные права и обязанности, образующие правоотношение. Норма как модель правоотношения в общем виде определяет возможное поведение одной стороны будущего отношения и юридическую обязательность каких-либо действий или воздержания от действий другой стороны этого отношения.

Нормы права представляют собой формально-определенные правила поведения. Формальная определенность заключается в том, что в содержании предусмотренных ими правил поведения четко определено, какие юридические права и обязанности могут возникнуть на основании норм, даны точные формулировки. При этом законодатель отвлекается от второстепенных, незначительных индивидуальных особенностей в поведении людей и имеет в виду главное, существенное. В силу формальной определенности нормы права выступают как равные масштабы к общественным отношениям, различным по своим деталям, но сходным в главном.

Правовые нормы устанавливаются или санкционируются компетентными органами государства. Выраженная в норме государственная воля направлена на регулирование определенного вида общественных отношений, адресована воле участников этих отношений, лиц, которые должны сообразовывать свое поведение с содержащейся в норме обязанностью или запретом. Норма всегда рассчитана на возможные жизненные ситуации, при которых существует выбор разных вариантов поведения; именно поэтому участникам общественных отношений, которые могут поступить по-разному, указывается требуемый, должный вариант.

Специфическим признаком правовых норм является их охрана государством. Этот признак не означает, что нормы права проводятся в жизнь только с помощью государственного принуждения. Они выражают волю всего народа и потому, как правило, соблюдаются в добровольном порядке. Вместе с тем правовые нормы охраняются государством. Эта охрана состоит в том, что право предусматривает возможность применения мер государственного принуждения, т.е. в правовой системе закрепляются юридические санкции, которые применяются компетентными органами (например, прокуратурой, судом, органами внутренних дел и др.) в случаях несоблюдения налогово-правовых норм. Этим правовые нормы отличаются от норм морали, норм общественных организаций и других социальных норм, а также от содержащихся в некоторых актах государственных органов призывов и обращений. Меры государственного принуждения, применяемые в случаях нарушения правовых норм, разнообразны: они направлены на восстановление нарушенного права либо на реализацию невыполненной обязанности, а также на наказание правонарушителя.

Нормы права, выражая волю народа, выступают необходимым регулятором общественных отношений. Они являются нормативной основой деятельности государственного аппарата, средством дальнейшего развития и охраны прав и свобод граждан. Им принадлежит значение в обеспечении общественного порядка и дисциплины.

Регулирующее действие правовых норм осуществляется посредством наделения участников общественных отношений юридическими правами и обязанностями, воплощения предписаний норм в фактических, реальных действиях людей.

Отдельная правовая норма действует не автономно, а в тесном взаимодействии с другими нормами. Наиболее четко это проявляется в соотношении регулятивных (правоустановительных) и правоохранительных норм.

Регулятивные и правоохранительные нормы имеют различное назначение и оказывают неодинаковое регулирующее действие.

Регулятивные нормы устанавливают юридические права и обязанности участников общественных отношений. Эти нормы рассчитаны на правомерное поведение людей.

Правоохранительные нормы предусматривают меры государственного принудительного воздействия за совершение правонарушений. Они рассчитаны на неправомерное поведение людей и всегда содержат санкции. Взаимодействие регулятивных и правоохранительных норм заключается в том, что первые регулируют положительные действия людей, а вторые – выражают отрицательную реакцию государства на неправомерное поведение, направлены на охрану регулятивных норм и “несут” в себе государственное принуждение. Так, регулятивная норма, закрепляющая права и обязанности участников авторского договора, охраняются нормами, в которых устанавливается ответственность сторон за нарушение договора.

 «Общая часть налогового права включает нормы, закрепляющие основные положения налогообложения, имеющие общее значение для всех видов налогов. В общую часть входят, в том числе нормы, устанавливающие систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет; основные начала установления налогов и сборов субъектов и местных налогов (сборов). Эти нормы: определяют основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов (сборов) и порядок их исполнения;• регулируют права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений;• закрепляют формы и методы налогового контроля;• устанавливают ответственность за совершение налоговых правонарушений и порядок обжалования действия (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц1.Кроме того, в общей части налогового права следует выделять совокупность норм, образующих во взаимодействии правовой институт налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах»[2, с.51].

К числу отличительных особенностей налогово-правовых норм как разновидность финансово правовых норм можно отнести следующие :

1) по содержанию – они регулируют поведение субъектов и участников налоговых отношений, устанавливая их права и обязанности ;

2) по характеру предписания – в основном относят императивный характер. Для налогового право как и для одного финансово-правового института свойствен односторонне-принудительный и государственно властный характер содержащихся в его правовых нормах предписания;

3) по мерам ответственности – государство заинтересованно в неукоснительном использовании предписаний налогово-правовых норм, устанавливая специальную ответственность за налоговые правонарушения;

4) по способу защиты прав участников налогового отношения – в силу юридического неравенства этих участников, что вытекает из природы самих отношений, один из них (а именно, государство в лице налогового органа ) пользуясь правом защиты своих интересов, совершенно несопоставимы по сравнению с правами другой стороны - налогоплательщиком либо иного участника.

5) по способу оформления – для налогово-правовых норм характерна тщательная описанная ситуация, подробность в конфигурации диспозиции, подборка многочисленных вариантов финансово-хозяйственный операций и поведения обязательного субъекта. Приходится даже констатировать, что в силу специфичности языка изложения, насыщенного узкопрофессиональный термин и словесными оборотами, текст многих налогово-правовых норм малопонятен для рядового читателя. Создается же впечатления, что текст налогово-правовых норм специально изложен таким образом, чтобы в нем ничего не понял обычный налогоплательщик. Говоря об этой черте налогового законодательства, еще Маркс иронично отмечал, что «запутанность представляет спасительную черту всякого наложение налогом» [3, c 12 ].

1.2 Классификация налогово-правовых норм

Поскольку одной из характерных черт правовых норм является их формальная определенность, необходимость в четкой систематизации и структурной классификации вполне очевидна. Право, являясь высшей инстанцией в регулировании отношений между людьми, должно подразделяться на строго специализированные группы норм, отвечающих за различные сферы общественной жизни и имеющих характерную внутреннюю структуру. Последняя показывает, из каких частей состоит та или иная норма и как эти части взаимосвязаны.

Здесь необходимо подробнее остановиться на анализе причин общеобязательности правовых норм, вернее, механизмов обеспечения их исполнения. Нормы права могут подразделяться на несколько видов. Приказ, например, может быть выражен как в положительной, так и в отрицательной форме. Нормы права или требуют от лиц, к которым обращены, чтобы те или совершили определенные действия (обязывающие нормы) или же воздержались от каких-либо, определенных законом действий (запрещающие нормы).

Прежде всего, любая норма, будь то моральная или правовая, представляет собой приказ, повеление. Приказ может быть выражен в форме повелительного наклонения, но, будучи выражен в изъявительном наклонении, он перестает быть приказом.

Считается, что по характеру своего действия функционирующие в обществе юридические нормы подразделяются на регулятивные, охранительные и дефинитивные.

«Регулятивные нормы непосредственно нормируют поведение (свободу) субъектов общественных отношений, опосредствуя принадлежащие им субъективные права и обязанности. В налоговых отношениях возлагает на субъектах обязанности либо предоставляют им определенные права.

К числу таких норм относятся, например нормы, предусматривающие обязанность лица, обладающего объектом налогообложения, по уплате рассчитанного определенным образом налога, в сроки и порядке, установленные этими нормами, либо нормами, наделяющие органы налоговой службы правом производить у физических и юридических лиц проверки всех денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, смет, расчетов, деклараций и иных документов, связанных с исполнением налогового обязательства» [4, с. 60].

Регулятивные нормы делятся многими теоретиками на:

запрещающие – диспозиция подобной нормы содержит запрет, обязывающий воздерживаться от определенного рода действий.

управомачивающие – их диспозиция содержит дозволение, т. е. право на совершение тех или иных действий, обязывающие - их диспозиция содержит предписания, являющиеся своеобразным синтезом запрета и дозволения: субъект не только имеет право совершить предписанное, но и обязан сделать это; ему запрещено воздерживаться от того, на что он правомочен.

«Охранительные нормы регулируют отношения юридической ответственности, которые возникают вследствие нарушения норм регулятивных. Целесообразность выделения охранительных норм в отечественной юридической литературе обосновывается спецификой задач, возникающих в правоприменительной сфере, и необходимостью при установлении государственно-принудительных мер учитывать многочисленные особенности правонарушений, определяющие вид и величину санкций»[5, с.56].

Виды классификации норм права в наши дни порождают немало споров, так как, изучая данный вопрос, исследователь неизбежно встает перед проблемой условности подразделения юридических норм, поскольку большинство попыток систематизации в основном представляют собой лишь разные срезы анализа одного и того же феномена. Так, помимо вышеизложенного подразделения, некоторые авторы различают определенные и относительно определенные правовые нормы. Такой подход призван определить степень и вид юридической регламентации поведения адресатов норм, меру их самостоятельности в процессе осуществления норм.

Разная степень определенности может быть свойственна гипотезам (если при определении условий реализации правовой нормы предусмотрена возможность выбора юридических фактов) и диспозициям (если указаны альтернативные варианты поведения). С этим связано и деление правовых норм на императивные (категорические) и диспозитивные, характеризующие связь гипотезы и диспозиции. Если в числе обстоятельств, обусловливающих реализацию правовой нормы, указано решение участников правоотношения, возникающего на основе диспозиции, либо если им предоставлено право определить, конкретизировать будущие права и обязанности, нормы относятся к диспозитивным; если и основания возникновения правоотношения, и его содержание твердо и детально определены нормативным актом - нормы относятся к императивным.

В налоговом праве предельно категорично и точно определяют права и обязанности субъектов налоговых отношений, не допускают никаких отступлений от содержащихся в них предписаний и требуют их безусловного исполнения.

Уклонение от исполнения предписаний влечет применение санкций к виновному лицу либо включение иного механизма принуждения у надлежащему исполнению этих предписаний. При этом санкции могут быть не только налогово-правового, но и уголовно-правового, административного, материального и дисциплинарного характера.

Императивные нормы составляют подавляющую часть налогового права, что соответствует сути сферы налогообложения, где императивный метод правового регулирования налоговых отношений являются преобладающим.

Наряду с императивными нормами в налоговом праве также необходимы и диспозитивные нормы, они допускают возможность выбора поведения, отсылая решения тех или иных вопросов либо на одностороннее усмотрение управомоченного субъекта, либо на взаимное соглашения с другим субъектом налогового правоотношения, как это например, имеет место при предоставлении налоговых преференций.

Также налоговое право содержит дозволение на совершение определенных действий, предоставляя право выбора решения самому адресату данной нормы, это и есть управомачивающие нормы.

« Например, статья 333 Налогового кодекса представляет право местным представительным органом снижать ставки налогов на придомовые земельные участки, превышающие 5 000 квадратных метров с 1,0 тенге до 0,20 тенге за 1квадратный метр» [4, с.241].

По существу диспозитивны все управомочивающие нормы, коль скоро носитель права волен воспользоваться или не воспользоваться им; однако различна степень определенности условий возникновения и использования права, его границы, степень регламентации порядка его осуществления.

Деление правовых норм на императивные и диспозитивные отражает степень детальности правовой регламентации различных общественных отношений, допустимость или недопустимость при их правовом регулировании свободы усмотрения правоприменительных органов и выбора вариантов поведения участниками возникающих отношений. Ряд отношений и линий поведения их участников определяется комплексом императивных и диспозитивных норм; разные способы и формы их соединения предопределены необходимостью сочетания точной правовой регламентации ряда сторон общественных отношений, особенно тех, которые связаны с распоряжением материальными ценностями, с применением государственного принуждения, со свободой, самостоятельностью и активностью участников общественных отношений.

Формами выражения императивности правовых норм являются категоричность предписания, определенность количественных (сроки, размеры, периодичность доли, проценты и т.п.) и качественных (перечни видов имущества, описание действий). Диспозитивность же обозначается как право (возможность) поступить иначе, чем указано нормой, как определение лишь цели, которая должна быть достигнута, использованием «оценочных понятий» и др., их содержание раскрывается в процессе реализации права.

Разновидностями диспозитивных норм налогового права вступают альтернативные и факультативные нормы.

Альтернативные нормы налогового права представляют собой субъектам налоговой деятельности возможность выбора вариантов поведения, из числа обозначенных в нормативном акте.

Например, лица, относящихся к категории субъектов малого и среднего бизнеса, могут платить налоги в обще установленном порядке либо на основании специального налогового режима, что зависит от их собственного усмотрение.

Факультативные нормы налогового права, устанавливают правило поведение адресата, в тоже время предусматривают в случаи его неосуществимости при определенных обстоятельствах другой вариант поведения.

Например, при осуществлении налогообложении субъектов малого предпринимательства на основе патента непредставление налогоплательщиком в налоговый орган заявление на получение патента считается его согласием исчислять и уплачивать налоги в общеустановленном порядке (пункт 5 статьи 374НК). Следовательно, в данном случае подача заявление субъектом малого бизнеса о переходе на специальный налоговый режим на основе патента вступают в качестве постоянного, основного варианта поведения.

Организационные нормы налогового права определяют формирования и функционирования налоговых структур государства (систему налоговых органов, их компетенцию и функцию порядок деятельности т.п.).

Безусловно, сущностью налогового право выступают материальные нормы, которые непосредственно устанавливают налоги. Однако важны и организационные нормы, которые обеспечивают нормальное функционирование кого государственного аппарата, который осуществляет собирание (взимание) налогов либо контроль за их полной и своевременной уплатой.

Большинство юридических норм, предусматривающих санкции за правонарушения, применяется в особой процессуальной форме, обеспечивающей выяснение истины по делу, обоснованность и законность решения. Процессуальная форма применяется также и при реализации или охране ряда других правовых норм. В связи с этим различаются нормы материального права – нормы, определяющие содержание прав, обязанностей и запретов, непосредственно направленных на регулирование общественных отношений и нормы процессуального права – определяющие порядок, процедуру, форму реализации или охраны норм материального права.

«Нормы материального права регулируют социальные, политические, имущественные отношения, лежащие в основе общества и государства. Они определяют права и обязанности, существенные для положения человека в обществе и государстве, регулируют его правовые отношения с другими людьми, их объединениями, с органами власти и управления. Материально-правовыми нормами определяются также структура, компетенция, соотношение государственных органов. Процессуально-правовые нормы определяют порядок, процедуру оформления и защиты прав, установленных материально-правовыми нормами, порядок и последовательность действий государственных органов и должностных лиц, применяющих правовые нормы. Материально-правовые нормы образуют как бы первый слой права, правовую основу общества и государства. Процессуально-правовые нормы, составляющие второй слой, определяют юридические способы охраны, защиты и восстановления первого слоя права и несут в себе, в сущности, основную нагрузку обеспечения режима законности в обществе и государстве»[6, c 46].

Наконец, классификация правовых норм иногда связывается с юридической силой нормативных актов, в которых содержатся эти нормы, и их элементы, с компетенцией государственных органов, издающих эти акты.

При выявлении противоречий между установленными на разных законодательных уровнях условиями применения или определениями содержания нормы действуют следующие правила:

- во всех случаях расхождения норм закона и подзаконных актов действуют определения законов;

- последующий нормативный акт того же (или вышестоящего) государственного органа вносит изменения в предыдущие.

1.3 Действие налогово-правовых норм во времени, в пространстве

 и по кругу лиц.

 Традиционным считается, наш взгляд считается вопрос о действии норм законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц.

Говоря о действии норм налогового права пространстве, Налоговый кодекс устанавливает в п.1 ст.3 «Налоговое законодательство Республики Казахстан действует на всей территории Республики Казахстан и распространяется на физических лиц, юридические лица и их структурные подразделения» [7].

Таким образом, кодекс предусматривает, что налоговое законодательство действует в пространстве, ограниченной территории Республики Казахстан.

Однако, следует учитывать, что исходя из особенностей конституции некоторых видов налогов, действия налогового законодательства может выходить за пределы указанной территории. Это может иметь место в отношении как субъектов налога, находящимися за пределами территории Республики Казахстан, так и находящимся там объектов налогообложение. Например, иностранец, обладающей недвижимостью на территории Республики Казахстан, выступающей объекта налога, обязан платить налог в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, даже если это лице находится за пределами Республике. Следовательно в данном случае налоговый закон распространяется на лиц, находящихся в не пределах Республики Казахстан.

Надо сказать, что в государствах имеющих федеральное устройство, где местные налоги вводятся решением соответствующего местного органа государственной власти, данное решение распространяется лишь на территорию данной административной единице. Этим определяется действие в пространстве этого акта налогового законодательства.

В силу унитарного устройства Республики Казахстан а также существующего порядка установление и введение налогов, местных налогов, которые бы действовали лишь на определенной территории не охватывая при этом другие территории, в Казахстане нет. Определяющим в Казахстане при делении налогов на местные и республиканские налоги выступает тот бюджет в который зачисляются те или иные суммы (суммы, получаемые по республиканским налогом подлежат зачислению в республиканский бюджет, по местному налогу – в местный), а не сфера ( территория) действия налога. Таким образом, по с моему действию в пространстве как республиканские так и местные налоги распространяются на всю территорию Республики Казахстан. Налогов, которые распространялись бы лишь на часть территории Республики, в Казахстане не существует. Этим и определяется действие налогового закона, касающегося местного налога, в пространстве.

Применительно действия налогового законодательства в части круга лиц, Налоговый кодекс ограничивается указанием на то, что данное законодательство распространяется на физические лица, юридические лица и их структурные подразделения.

Надо сказать, что данная характеристика действия налогового законодательства в отношении круга лиц, на которых это законодательство распространяется, явно недостаточно неконкретно и неопределенно. Прежде всего отметим, что указанная норма конечно же имеет ввиду налогоплательщиков, и только их. Однако налоговое законодательство распространяется также и на налоговые органы, представляющие в налоговых правоотношениях государство (а, следовательно, имеет ввиду и само государство) и также на работников (должностных лиц) этих органов адресуя им специальные нормы. И совершенно очевидно, что подводить этих субъектов (государства, государственные органы и должностные лица этих органов) под категорию «юридические и физические лица», значить не выразить их подлинного правового статуса и особенностей правового положения. Указанные субъекты не просто юридические и физические лица – они выступают носителями государственно властных полномочий. Кроме того, налоговое законодательство распространяется далеко ни на всех юридических и физических лиц, а только на тех, на которых налоговое законодательство возлагает определенные обязанности в сфере налогообложения.

Ясно, что вечных налогов и налоговых систем, только это только мечта человечество, не может быть. Соответственно этому не может быть и вечных налоговых законов хотя мечта о стабильности налогового законодательства также не покидает человечество. Эти законы изменялись и будут изменятся пока существуют сами налоги и налогообложение: время от времени одни налоги будут отменятся другие вводится, третьи изменятся. Причины к этому могут быть самые разнообразные: и увлечение потребности государства в денежных средствах, и усиление сопротивления общества против непомерного налогообложение, и неудачная конструкция налога, и несовершенство налогового законодательства. Он так или иначе, налоговое законодательство всегда будет с той или иной периодичностью и в том или ином объеме изменятся, дополнятся, корректироваться, уточнятся, обменятся. По этому проблема действия налогового закона во времени всегда была и останется одной из самых актуальных проблем правового регулирования налогообложения. Обычно здесь наиболее существенное значение имеют следующие вопросы: во первых, каков разрыв по времени между вступлением налогового закона в силу и возникновение самой обязанности по уплате налога (скажем, если закон о налоге опубликованный вступил в силу сегодня, а уплатить этот налог надо завтра то это может повлечь серьезные неудобства для налогоплательщиков); во вторых, имеют ли обратную силу законы устанавливающие налоги, что имеют отношение как к законам, ухудшающим положение налогоплательщиков так и улучшающим это положение ( если взять к примеру подоходный налог то установление обратной силы налогового закона может привести к тому, что налогоплательщик будет обязан уплатить налог с тех денежных сумм который он давно истратил).

 По этому поводу Налоговый кодекс Республики Казахстан устанавливает, в п. 2 ст.3 что, «законодательные акты вносящие изменение и дополнение в настоящий кодекс по установлению новых налогов, изменению ставок и налоговой базы действующих налогов, могут приняты непозднее 1 ноября текущего года и введены в действие не ранние 1 января года, следующего за годам их принятия» [7].

Из данной нормы следует, что, во первых, предусмотрен как минимум два месяца для адаптации к новому налоговому закону. Если посмотреть на старый налоговый кодекс мы уведем что, в этой норме налогоплательщикам закон предусматривал всего один месяц. Установление разрыва во времени между датой принятия налогового закона и датой вступление его в дествие необходимо как для налогоплательщиков, которые должны подготовить в новым условиям налогообложение и откорректировать в связи с этим свою финансовую политику, так и для налоговых органов, призванных осуществлять контроль за полнотой и своевременностью исполнение налоговых обязательств. Однако при этом возникает вопрос: что будет, если налоговый закон был принят после первого ноября (скажем 5 ноября 2010 года)? Исходя из указанной нормы, данный закон вступит в действия не с первого января 2011 г а лишь с 1 января 2012года.

Во-вторых, из данной нормы можно, по нашему мнению, сделать вывод, что законодательные акты, устанавливающие новые налоги и вносящие измениение в действующие налоги в части их ставок и исчисление налоговой базы, обратной силы немеют. В месте с тем это означает, что всем остальным условиям налогообложение (т.е кроме ставок и налоговой базы), например, в части порядка взимание налоговой задолженности или иным образом ухудшающим положение налогоплательщиков, может быть придана обратная сила. Обращая на себя также внимание и то обстоятельство, что указанная норма говорит лишь о законодательных актах (то есть актах Парламента и актах Президента Республики Казахстан, являющихся законами или имеющими силу закона). Следовательно, под законным налоговым актам (например, постановлениям правительства и актам соответствующих министерств), ухудшающим положение налогоплательщиком может быть придонна обратная сила.

 «В этом смысле данная норма налогового законодательства Республики Казахстан значительно уступает норме российского законодательства, соглас­но которому «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие по­ложение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», что, подчеркнем, предусмотрено на уровне Конституции Российской Федерации (ст. 57 Кон­ституции РФ). Кроме того, Налоговый кодекс Российской Федерации в рас­ширение данной статьи Конституции РФ говорит о недопустимости прида­ния обратной силы актам законодательства о налогах, устанавливающим или отягчающим ответственность за нарушение законодательства о налогах, ус­танавливающим новые обязанности или иным образом ухудшающим поло­жение не только налогоплательщиков, но и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах» [4, с 245].

 Таким образом, российской налоговое законодательство по сравнению с казахстанским предусматривает недопустимость обратной силы налого­вого закона, во-первых, по большему числу оснований (предусматривая любые случаи ухудшения положения налогоплательщиков), во-вторых, по более широкому кругу субъектов (охватывая не только налогоплательщи­ков, но и других субъектов и участников налоговых отношений - налоговых агентов, сборщиков налогов, представителей налогоплательщиков, банков, лиц, обладающих информацией о налогоплательщиках и т. п.), в-третьих, по более широкому кругу нормативных актов (охватывая не только законы, но и любые другие акты законодательства). Этим российское налоговое законо­дательство выгодно отличается от казахстанского законодательства.

Это сравнение будет невыгодным для казахстанского налогового зако­нодательства и в части придания обратной силы налоговым законом в час­ти улучшения положения налогоплательщиков и других субъектов и учас­тников налоговых отношений. Так, из приведенной выше нормы Налогового кодекса РК вытекает, что акты законодательства, улучшающие положение налогоплательщика посредством снижения ставки налога и уменьшения налоговой базы обратной силы иметь не могут. В отличие от этого Налого­вый кодекс Российской Федерации предусматривает, что, во-первых, акты законодательства о налогах, устраняющие или смягчающие ответствен­ность за нарушение законодательства о налогах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, их предста­вителей, налоговых агентов имеют обратную силу. Как мы видим, данная норма является императивной и названные акты всегда имеют обратную силу. «Кроме того, предусмотрено, что акты законодатель­ства о налогах, снижающие размеры ставок налогов, устраняющие обязан­ности налогоплательщиков, их представителей, налоговых агентов, или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это п. 4 ст. 5 НК РФ» [8].

Отдельно останавливаясь на вопросе об обратной силе актов, устанавли­вающих или отменяющих ответственность за нарушение налогового законо­дательства, отметим, что Налоговый кодекс Республики Казахстан в отличие от Налогового кодекса Российской Федерации вообще не касается этого воп­роса. Правда, в Казахстане в отличие от России данный Кодекс и не предус­матривает какой-либо ответственности за налоговые правонарушения - у нас вопросы ответственности за данные правонарушения решаются Уголовным кодексом и Кодексом об административных правонарушениях. В то же время эти кодексы предусматривают, что законы, устанавливающие или усиливаю­щие ответственность за налоговые правонарушения, обратной силы не име­ют. И напротив, законы, отменяющие или смягчающие такую ответственность, имеют обратную силу Уголовный кодекс в которой сказано «Закон, устраняющий преступность или наказуемость деяния, смягчающий ответственность или наказание или иным образом улучшающий положение лица, совершившего преступление, имеет обратную силу, то есть распространяется на лиц, совершивших соответствующее деяние до вступления такого закона в силу, в том числе на лиц, отбывающих наказание или отбывших наказание, но имеющих судимость.

 Если новый уголовный закон смягчает наказуемость деяния, за которое лицо отбывает наказание, то назначенное наказание подлежит сокращению в пределах санкции вновь изданного уголовного закона.

 «Закон, устанавливающий преступность или наказуемость деяния, усиливающий ответственность или наказание или иным образом ухудшающий положение лица, совершившего это деяние, обратной силы не имеет ст. 5 Уголовного Кодекса Республики Казахстан» [9]

 и Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях «Закон, отменяющий или смягчающий ответственность за административное правонарушение, имеет обратную силу, то есть распространяется на правонарушение, совершенное до введения этого закона в действие.

2. Закон, устанавливающий или усиливающий ответственность за административное правонарушение или иным образом ухудшающий положение лица, совершившего правонарушение, обратной силы не имеет ст.6 »[10].

 Таким образом, в Казахста­не данный вопрос решен примерно также, как и в России.

* 1. Фомы реализации налогово-правовых норм

Сама по себе норма налогового права, как некая юридическая догма, зафиксированная в актах налогового законодательства, мертва без свое­го практического претворения в реальную жизнь. Чтобы норма налогового права «работала», она должна быть реализована.

Реализация налогово-правовых норм - это претворение в жизнь содержащихся в них предписаний и требований, реальное воплощение установленного нормой правила в фактическом поведении субъектов. В зависимости от видов налогово-правовых норм можно выделить четы­ре формы (в литературе иногда называют - способы) их реализации: 1) ис­полнение; 2) соблюдение; 3) использование; 4) применение.

Исполнение норм налогового права -такая форма их реализации, при которой субъект совершает те действия, которые ему предписаны данной нормой. Суть исполнения налогово-правовых норм заключается в актив­ном поведении субъекта. Подобная реализация характерна для обязы­вающих норм налогового права.

Например, налогоплательщик проводит денежные расчеты, осуществ­ляемые при торговых операциях, с применением контрольно-кассовых аппаратов, использование которых ему предписано Налоговым кодексом.

Соблюдение норм налогового права - такая форма их реализации, при которой субъект воздерживается от совершения тех действий, которые ему запрещены данной нормой. Суть соблюдения налогово-правовых норм заключается в пассивном поведении субъекта. Подобная реализация характерна для запрещающих норм налогового права.

Например, налогоплательщик воздерживается от совершения тех дей­ствий, которые препятствовали бы законной деятельности органов нало­говой службы при исполнении ими служебных обязанностей.

Использование норм налогового права - такая форма их реализации, при которой субъект пользуется возможностью, которая предоставлена ему дан­ной нормой. Суть использования налогово-правовых норм заключается в ак­тивном поведении субъекта, при условии, когда и пассивное его поведение (бездействие) также является допустимым и правомерным. Подобная реали­зация характерна для управомочивающих норм налогового права.

Например, при излишней уплате налога налогоплательщик вправе на­править излишне уплаченную сумму либо в счет погашения пени и штра­фов по данному виду налога, либо в счет погашения пени и штрафов по другим видам налогов.

Несколько сложнее обстоит дело с такой формой реализации норм на­логового права, как применение.

Дело в том, что в соответствии с общей теорией права, характерная чер­та всех трех названных выше форм реализации норм права заключается в том, что исполнение и использование (активное поведение) или соблюде­ние (пассивное поведение) осуществляются самими субъектами данного отношения. Что же касается применения, то это властно-организующая де­ятельность по реализации предписаний правовой нормы, осуществляемая компетентным государственным органом, который не является субъектом соответствующего правоотношения, а действует, так сказать, извне (напри­мер, вмешательство государственного органа в тех случаях, когда между субъектами правоотношения возник спор о правах и обязанностях, когда не исполняются требования закона, совершаются правонарушения и т. п.).

В нашей же ситуации эти самые «компетентные государственные органы» - а ими обычно являются налоговые органы - выступают в качестве непос­редственного субъекта налогового правоотношения или же выступают в роли представителя такого субъекта данного правоотношения, как государство. Поэтому реализация ими налогово-правовых норм осуществляется этим ор­ганом либо в форме использования, либо в форме исполнения. Причем, одно и то же действие (например, производство налоговой проверки) может выг­лядеть в одном правоотношении - организационном - как исполнение, так как связано с реализацией возложенной на данный орган обязанности, а в другом правоотношении - материальном - как использование, так как связа­но с реализацией предоставленного ему права. И даже при привлечении на­логовым органом неисправного налогоплательщика к административной от­ветственности, что традиционно рассматривается в теории как случай применения норм права, данный орган выступает не в качестве субъекта, на­ходящегося вне налогового правоотношения, а действует как представитель государства, являющегося субъектом данного правоотношения.

Тем не менее случаи применения налогово-правовых норм все-таки существуют. И касается это главным образом судов, которые применяют нормы налогового права при рассмотрении споров налоговых органов го­сударства с налогоплательщиками и иными субъектами налоговых право­отношений.

В итоге применение норм налогового права - такая форма их реали­зации, при которой компетентный государственный орган (обычно суд), не являющийся субъектом или участником налогового правоотношения, осу­ществляет претворение в жизнь предписаний и требований таких норм, опираясь на свои односторонне-властные полномочия.

2 Налоговые правовые отношения:нормативный правовой анализ:

 2.1 Понятие налоговых правовых отношений и их виды

Экономические налоговые отношения существуют только в форме налоговых правоотношений.

Традиционно налоговые правоотношения увязываются с установлением, введением и взиманием налогов.

Для того, чтобы обеспечить полную и своевременную уплату налогов, государство создает систему специальных налоговых органов, включая органы налоговой полиции, призванных осуществлять контроль за полной и своевременной уплатой налогов и производить расследование по делам о налоговых правонарушениях, определяет компетенцию этих органов, вовлекает в систему налогообложения таких субъектов, как источник выплаты налога, возлагая на него обязанность производить удержание налога с этого дохода и выполнять тем самым функцию налогового агента государства, возлагает определенные налоговые обязанности на банки, призванные перечислять суммы налогов в бюджет, и.т.д. В процессе организации налогообложения также возникают многочисленные общественные отношения, которые в силу самого факта их регулирования нормами налогового законодательства приобретают характер налоговых правоотношений. Налоговыми они являются и в силу того, что являются продуктом налоговой деятельности государства.

Поэтому представляется, что налоговые правоотношения охватывают собой более широкий круг общественных отношений, не ограничиваясь при этом отношениями по установлению, введению и взиманию налогов.

Как пишет в своих трудах Худяков «Налоговые правоотношения - это регулируемые нормами налогового права общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налоговой деятельности государства»[4, с 251].

 Государство осуществляет свою налоговую деятельность в тех или иных правовых формах, в том числе посредством правовых актов, которые принимаются, изменяются или отменяются уполномоченными на то государственными органами. В частности, на основе правового акта, посредством которого устанавливается и вводится налог, возникает соответствующее правовое отношение.

Сфера налоговых правоотношений - это сфера налоговой деятельности государства. И эта сфера шире, чем сфера установления и взимания налогов. Она охватывает собой не только материальные налоговые отношения, но и те отношения, которые мы именуем «организационные налоговые отношения».

 Налоговое правоотношение является продуктом применения государством такого метода налоговой деятельности, как издание нормативных актов. Выше уже отмечалось, что налоги можно установить,

ввести, а также обеспечить их взимание только издав соответствующий

правовой акт. Поэтому налоговые отношения, как разновидность общественных отношений, сразу возникают в правовой форме, т. е. в форме

правоотношения.

Следует иметь в виду что налоговые отношения порождены экономикой и приобретают форму правоотношения лишь тогда, когда государство подвергает их правовому регулированию. Такой подход допускает существование общественных налоговых отношений вне правовой формы и даже при отсутствии самого государства. Между тем, вне государства налогов существовать не может: они появились в силу возникновения государства и своим рождением обязаны ему. Нет государства - не может быть и налогов, так как это обязательные платежи государству. Установить налог государство может только издав соответствующий правовой акт. Поэтому налог есть порождение закона, и это является ключевым моментом.

 Налоговое правоотношение носит характер «власти и подчинения», т. е. один из субъектов этого отношения, а именно государство, выступающее в целом или в лице уполномоченного на то своего органа (например, налогового органа), всегда обладает большим объемом прав, чем другой субъект этого отношения (например, налогоплательщик). В силу этого налоговые правоотношения определяют как властеотношения. Иногда про них говорят как об «императивных отношениях», выводя данный признак от используемого для регулирования экономических налоговых отношений императивного метода правового регулирования.

Как пишут Косарева Т.Е. и. Юринова Л.А пишут: «Первый сущностный признак налога - императивность. Императивность предполагает отношения власти и подчинения»[11, с 145]. Характерно в этом смысле и следующее определение налога, предложенное в экономической литературе: «Налоги - императивные денежные отношения в процессе которых образуется бюджетный фонд, без предоставления субъекту налога какого-либо эквивалента»[12, с 51].

Следует подчеркнуть, что в настоящее время данный признак даже нашел свое отображение в законодательстве Российской Федерации. Налоговый кодекс Российской Федерации говорит о том, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения.

Можно не согласится с таким высказыванием, в труда Худякова, сказано что, «общественные налоговые отношения, выступающие предметом правового регулирования, сами по себе не являются властными. Такое свойство присуще лишь правовым отношениям, которые возникают как результат правового регулирования этих общественных отношений. Иначе говоря, властный характер налоговых отношений придается им в силу их правового регулирования со стороны налогового законодательства, т. е. тогда когда общественное налоговое отношения приобретает форму правового отношения. Другое дело, что налоговые отношения сразу возникают в форме правовых отношений. Тем не менее нельзя путать отношения, выступающие предметом правового регулирования (например, экономические налоговые отношения), и отношения, являющиеся продуктом этого регулирования - правовые налоговые отношения. Но несмотря на то, что экономическое и правовое налоговое отношение существуют в виде единого общественного отношения, экономические и правовые свойства данного общественного отношения представляют собой хотя и взаимосвязанные, но качественно различные категории, обладающие собственным содержанием. Свойство властности присуще лишь правовым налоговым отношениям. Экономические и другие виды общественных налоговых отношений, выступающие в качестве предмета правового регулирования со стороны налогового права, сами по себе этим свойством обладать не могут» [4, с 253].

В равной мере, налог (как экономическая категория, т. е. как денежное отношение) не может быть ни императивным, ни диспозитивным, поскольку все это свойства и характеристики правовых явлений.

Основная причина императивности налоговых правоотношений сравнительна проста: налог - это принудительное и безвозвратное изъятие денежных средств, осуществляемое против воли и желания их собственника - налогоплательщика. С этой точки зрения налогообложение - это есть принудительное распределение совокупного общественного продукта в пользу государства. При уплате налога собственник лишается своей собственности, не получая при этом ни соответствующей компенсации, ни какого-либо иного стоимостного эквивалента. Принудительность изъятия денежных средств, сопровождающаяся без эквивалентностью и безвозвратностью этого изъятия, не может быть осуществлена вне государственного принуждения, что и предопределяет императивный характер возникающего при этом налогового правоотношения.

Налоговое правоотношение возникает в силу одностороннего установления государства, поскольку и сам налог является его односторонним установлением. В одностороннем порядке (т. е. не путем взаимного соглашения сторон) принимается государством и тот правовой акт, которым устанавливается, изменяется и отменяется налог.

Налоговое правоотношение выступает формой реализации интересов государства, за которым, впрочем, может стоять интерес какого-либо класса или даже определенной социальной группы. В силу этого налоговое правоотношение рассматривается как публично-правовое отношение.

 Обязательным субъектом налогового правоотношения является либо государство (в лице уполномоченного органа или иного субъекта), либо государственный орган, действующий по поручению и в интересах государства. Таким образом, налоговое правоотношение всегда представляет юридическую связь государства с иным лицом (например, налогоплательщиком), возникающую в процессе осуществления налоговой деятельности государства.

Налоговое правоотношение - это отношение, охраняемое государством. Более того, исполнение участниками налогового отношения своих обязанностей, вытекающих из этого правоотношения, обеспечивается принудительной силой государства. Естественно, что особой защите подвергаются интересы самого государства как субъекта налогового отношения, главным из которых является полное и своевременное получение налогов.

Исходя из факта существования общественных налоговых отношений двух видов - материальных и организационных, налоговые правоотношения также различаются на материальные и организационные.

Материальное налоговое правоотношение опосредует движение суммы налогового платежа от налогоплательщика к государству, т. е. в экономическом смысле выражает собой взимание, внесение или уплату налога, а в юридическом - налоговое обязательство. Материальное налоговое правоотношение является правовой формой экономического налогового отношения.

Сущность материальных налоговых правоотношений была нами уже охарактеризована выше при рассмотрении экономических налоговых отношений, имея ввиду, что материальное налоговое правоотношение выступает юридической формой экономического налогового отношения.

Что касается организационных налоговых правоотношений, то к ним относятся, главным образом, отношения, возникающие в процессе организации налогообложения и функционирования налоговой службы государства. Эти правоотношения можно подразделить на следующее. Правоотношения государства в лице соответствующего органа по поводу представительства государства в материальных налоговых отношениях. Внутриорганизационные правоотношения, т. е. правоотношения между налоговыми органами (например, правоотношения между вышестоящими и нижестоящими органами системы налоговой службы государства). Внешние организационные правоотношения, которые возникают между государством (в лице уполномоченного государственного органа), а также налоговыми органами, выступающими в качестве самостоятельного субъекта правоотношения от своего имени, с одной стороны, и банками, осуществляющими передвижение сумм налогов от налогоплательщика к государству, лицами, обладающими информацией о налогоплательщике.

По мнению некоторых авторов, такого рода отношения являются не налоговыми, а административно-правовыми. Как пишет Е. В. Порохов, «этапу вступления государства в материальные налоговые отношения со своими налогоплательщиками предшествует этап организационного обеспечения этой деятельности, который реализуется в деятельности государства по организации налогового устройства. С этой целью возникает и существует целый комплекс организационных правоотношений в сфере налогообложения, являющихся по своему характеру управленческими, административно-правовыми»[13, с 257]. В другой работе по налоговому праву указывается, что «не являются предметом налогового права взаимоотношения между органами налогового контроля различного уровня, равно как и отношения, складывающиеся в процессе взаимодействия налоговых органов с другими органами исполнительной власти, в том числе с органами налоговой полиции. Все указанные отношения имеют административно-правовую природу»[14, с 165].

Налоговые правоотношения, как и сами нормы налогового права, делятся на регулятивные и охранительные.

Регулятивные налоговые правоотношения выражают регулятивную функцию налогового права и связаны эти правоотношения с правомерным поведением его субъектов (например, полная и своевременная уплата налогов).

Охранительные налоговые правоотношения выражают реализацию охранительной функции налогового права и связаны эти правоотношения с применением государственного принуждения (например, принудительное взимание налога в случае уклонения от его уплаты).

Регулятивные налоговые правоотношения в свою очередь подразделяются на абсолютные и относительные, что связано со степенью индивидуализации субъектов отношения.

Относительные налоговые правоотношения (двусторонне индивидуализированные) - это те, при которых управомоченному субъекту (например, государству в лице соответствующего налогового органа) противостоит вполне определенный субъект (например, конкретный налогоплательщик), т. е. поименно определены обе стороны данного правоотношения.

Абсолютные налоговые правоотношения выражают связь не с конкретным субъектом, а с широким их кругом, отвечающем определенному критерию. Так, к абсолютным налоговым правоотношениям можно отнести правоотношения, возникающие в связи с установлением налога. В данном случае у государства как субъекта, установившего налог, возникает абсолютное правоотношение со всеми лицами, которые отвечают критериям налогоплательщика по данному налогу.

В теории права правоотношения по характеру обязанности субъекта обычно делят на активные и пассивные.

В налоговых правоотношениях активного типа обязанность состоит в совершении определенных положительных действий (например, налогоплательщик обязан уплатить налог в установленных размере, сроки и порядке). Право другой стороны состоит в требовании исполнить данную обязанность.

В налоговых правоотношениях пассивного типа обязанность состоит в воздержании от действий, нарушающих субъективное право другой стороны. Например, запрещается производить налоговые проверки кем-либо, кроме собственно налоговых органов. Следовательно, государственные органы, не являющиеся налоговыми, должны воздержаться от проведения налоговых проверок, а налогоплательщик - вправе требовать от этих органов воздержания от таких действий.

Налоговые правоотношения имеют двусторонний волевой характер, с одной стороны, норма налогового права появляется в ходе реализации воли государства, а с другой, правоотноше­ние осуществляется через поведение конкретного участника налогового правоотношения.

Вопрос о соотношении экономических и правовых налоговых отношений является одним из самых сложных, запутанных и трудноразрешимых вопросов для налоговой науки.

В связи с этим необходимо подчеркнуть, что в науке, особенно экономической, до сих пор не преодолено догматическое восприятие марксистской формулы о том, что экономические отношения, располагаясь в экономическом базисе общества, существуют независимо от воли и сознания людей, о предопределенности правовой надстройки экономическим базисом. При этом считается, что поведение людей, как субъектов экономических отношений, детерминировано содержанием данных отношений. Между тем, сами классики марксизма писали о возможности активного влияния правовой надстройки на экономический базис общества.

Налог и налоговые отношения не возникают сами по себе. Они являются продуктом одностороннего волеизъявления государства, выраженного им в форме соответствующего правового акта. То есть своим рождением и существованием налог обязан желанию и воле государства. В этом смысле налог является субъективным установлением государства. С установлением государством налога возникает и соответствующее налоговое отношение, субъектами которого являются с одной стороны само государство, с другой - налогоплательщик. Как общественное отношение оно является экономическим. Вместе с тем, будучи установленным государством путем издания соответствующего правого акта, налог всегда существует в правовой форме. Соответственно этому общественное налоговое отношение, как разновидность экономического отношения, всегда существует в форме правового отношения.

Наиболее сходными с налоговыми правоотношениями выступают некоторые разновидности административных и гражданских правоотношений.

Сходство налоговых и административных правоотношений заключается, во-первых, в сходстве субъектного состава правоотношения: управомоченным субъектом административного правоотношения является государственный исполнительный орган (орган государственного управления). В то же время существует немало организационных налоговых правоотношений, субъектом которых также выступает исполнительный орган государства (например, органы налоговой службы). Во-вторых, административное право использует односторонне-властный (императивный) метод правового регулирования. Такой же метод в основном использует и налоговое право. В результате те и другие правоотношения, в-третьих, оказываются выстроенными по модели «власти и подчинения». В конечном счете сходство административных и налоговых правоотношений определяется тем обстоятельством, что первые возникают, как известно, в процессе исполнительно-распорядительной деятельности государства (сфера государственного управления), вторые - в процессе финансовой деятельности государства, которая во многих случаях представляет собой разновидность исполнительно-распорядительной деятельности.

В связи с этим довольно сложно ответить на вопрос, каким (налоговым или административным) является, например, отношение, существующее между «уполномоченным государственным органом», возглавляющим налоговую службу, с одной стороны, и его нижестоящими налоговыми комитетами, с другой. «Уполномоченный государственный орган» является одновременно финансовым органом государства (органом налоговой службы) и органом государственного управления, подобно любым другим исполнительно-распорядительным органам. Поэтому с подведомственными учреждениями у него существует два вида отношений: организационно-налоговые, являющиеся продуктом налоговой деятельности государства, которая осуществляется им через указанный орган, и административные, где данный орган управляет подведомственными организациями подобно любому другому центральному исполнительному органу. Разграничить эти правоотношения можно следующим образом: если содержанием отношения является организация налогообложения или сбор налогов, то это будут налогово-правовые отношения; если же правоотношение выражает обычную управленческую деятельность и его объектом не выступают налоги (например, утверждение штатного расписания, предоставление отчетности и т. п.), то здесь имеет место административное правоотношение.

В целом же критерием разграничения административных и налоговых правоотношений выступает сама природа общественного отношения: первые возникают в процессе государственного управления, вторые - в проессе налоговой деятельности государства, т. е. они связаны с установлением и взиманием налогов либо организацией налогообложения. Административные правоотношения имеют целью обеспечение установленного государством порядка в той или иной сфере, предметом налоговых правоотношений являются деньги в форме налогов либо организационная деятельность, связанная с налогообложением.

2.2 Объекты налоговых правовых отношений

Налоговое правоотношение представляет собой вид финансового отношения, урегулированного нормами налогового права.

Налоги выступают основным методом собирания денежных средств в процессе осуществления финансовой деятельности. Поэтому возникающие налоговые отношения неразрывно связаны именно с объективной необходимостью для любого государства осуществления данного вида деятельности как важнейшего инструмента достижения стоящих перед ним обще-социальных, публичных целей и задач.

Объектом правоотношения является то, по поводу чего общественное отношение возникает. Объектом налогового правоотношения является то, по поводу чего возникает налоговое правоотношение - налог, сбор, размер которого определяется установленными законодательством о налогах и сборах правилами, порядок их взимания, уплаты, осуществление в этой связи налогового контроля, привлечение к налоговой ответственности и обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

Так, по мнению В. И. Гуреева, «объектами налоговых правоотношений являются доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности налогоплательщиков, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, передача имущества, добавленная стоимость продукции, работ и услуг и другие объекты. Вышеназванные объекты можно объединить в одно понятие - материальные блага. В свою очередь, материальные блага существуют в денежной и имущественной формах. Таким образом, заключает В. И. Гуреев, объектом налоговых правоотношений (объектом налогообложения) являются материальные блага физических и юридических лиц, с которых в установленном законом порядке взимаются налоги»[15, с 67].

В соответствии с Гражданским кодексом статьей 115, «объектами гражданских прав могут быть имущественные и личные неимуществен­ные блага и права.

К имущественным благам и правам имуществу) относятся: вещи, деньги, в том числе иностранная валюта, финансовые инструменты, работы, услуги, объективирован­ные результаты творческой интеллектуальной деятельности, фирменные наименования, товарные знаки и иные средства индивидуализации изделий, имущественные права и дру­гое имущество.

К деньгам и правам (требованиям) по денежному обязательству (правам требо­вания по уплате денег) применяется соответственно правовой режим вещей или имуще­ственных прав (требований), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, иными законодательными актами Республики Казахстан или не вытекает из существа обяза­тельства. К личным неимущественным благам и правам относятся: жизнь, здоровье, достоин­ство личности, честь, доброе имя, деловая репутация, неприкосновенность частной жиз­ни, личная и семейная тайна, право на имя, право на авторство, право на неприкосновен­ность произведения и другие нематериальные блага и права»[16]. Наличие объекта налогообложения является фактическим обстоятельством (основанием) взимания налога, так как он позволяет владельцу получить определенный доход, прибыль.

Согласно существующего налогового законодательства к объектам налогообложения относят: материальные объекты – это часть объектов материального мира, имеющая стоимость и являющаяся предметом права собственности. Имущество физических и юридических лиц. Доходы физических лиц. Прибыль юридических лиц. Наряду с материальными существуют нематериальные объекты, которые также подлежат налогообложению. Нематериальные объекты – это объекты, используемые в течение долгосрочного периода в хозяйственной деятельности и приносящие доход. (Например, право пользования земельными участками и природными ресурсами, патенты, лицензии, «ноу-хау», авторские права и т.д.).

По мнению М. В. Кустовой, «объектом налогового правоотношения выступает направленное на налоговое изъятие части принадлежащего плательщику имущества поведение участников данного правоотношения. При этом сам налоговый платеж как конкретное материальное благо может рассматриваться в качестве предмета правоотношения»[14, с 26 ].

По данному поводу трудно что-либо возразить: названный автор принял ту общетеоретическую точку зрения, согласно которой объектом правоотношения выступает поведение субъектов этого правоотношения, на что он имеет полное право. Остается лишь отметить, что согласно другой точки зрения, представленной в теории права, поведение субъектов правоотношения представляет собой не объект, а фактическое содержание правоотношения.

Однако по мнению большинства авторов, объектом налогового правоотношения выступает сам налог, как обязательный и безвозмездный платеж. Например, А. В. Брызгалин считает, что «объект налогового правонарушения - это сам налог, как обязательный взнос в бюджет, поскольку по своей сути и природе он выступает тем материальным благом, предоставлением и использованием которого удовлетворяются интересы правомочной стороны налогового правоотношения - государства»'60. Аналогичного мнения придерживается и Н. И. Кучеров, который признает в качестве основного объекта налогового правоотношения «денежное средство (материальное благо), которое должно быть внесено налогоплательщиком в бюджет или внебюджетный фонд в форме налога или сбора или взыскано принудительно налоговыми органами»[17, с 87]. Здесь, как мы видим, объект налогового правоотношения отождествляется с предметом налогового платежа.

С последней точкой зрения следует, на наш взгляд, согласиться. В связи с этим отметим, что представляется правильной точка зрения, согласно которой главное в определении объекта правоотношения - это интерес управомоченного лица.

Совершенно очевидно, что государство, устанавливая налог, стремится к тому, чтобы получить определенные денежные средства, которые бы обеспечивали финансирование его деятельности. Именно в этом заключается интерес государства как управомоченного субъекта налогового правоотношения. На это направлено как налоговое законодательство, так и налоговое правоотношение, являющееся продуктом этого законодательства. Что же касается налогоплательщика, то его интерес, если он нормальный человек, заключается в избежании уплаты налога. Поэтому в налоговое правоотношение он вступает принудительно, да и само отчуждение его собственности, выражая собой уплату налога, носит принудительный характер. Тем более, что то, по поводу чего возникло налоговое правоотношение, т. е. объект, есть сам налог как сумма денежных средств, которые налогоплательщик, хотя и в силу принуждения, но обязан передать государству, а интерес последнего заключается в получении этих денег. Разумеется, акт отчуждения собственности налогоплательщика в пользу государства можно произвести, лишь совершив определенные действия. Но само правоотношение сконцентрировано именно на деньгах.

«Естественно, что объект налогового правоотношения, связан с объектом налога (и соответственно с предметом налога), поскольку обладание объектом налога порождает у государства право требовать уплаты налога, а у налогоплательщика - обязанность по этой уплате, что предопределяет их поведение как субъектов налогового правоотношения»[4, с 268].

Обобщая сказанное по поводу объекта налогового правоотношения, следует сказать, что конечной целью налоговой деятельности государства выступает получение денежных средств. Эта цель реализуется через такой экономический и правовой инструментарий, как налог. Получение государством денежных средств является сущностью налога. Государство, устанавливая налог, стремится получить доход в виде суммы этого налога.

2.3 Субъекты налоговых правовых отношений

2.3.1 Субъекты материальных налоговых правоотношений

Вопрос о субъектах налогового правоотношения не так прост, как кажется на первый взгляд.

В первую очередь это касается роли государства в качестве субъекта налогового правоотношения.

«Здесь следует обратить внимание на довольно странную ситуацию, которая наблюдается в финансово-правовой науке: нет, пожалуй, ни одной работы по финансовому праву, в которой, говоря об особенностях (или характерных признаках) финансовых правоотношений, не подчеркивалось бы то обстоятельство, что одной из сторон этого правоотношения выступает государство или его уполномоченный орган»[4, с 272]. Как пишет Н. И. Химичева, «это обусловлено тем, что само государство в интересах общества осуществляет финансовую деятельность: организует поступление денежных средств в различные государственные денежные фонды, распределяет и использует их на социально-экономические программы и другие общественно необходимые потребности»[18, с 34]. Но когда начинают перечисляться субъекты финансовых правоотношений, то государство в этом качестве уже не называется и речь идет лишь о всякого рода государственных органах. Говорят еще об участниках финансового правоотношения. Правда, при этом большинство авторов исходят из того, что понятия «субъект правоотношения» и «участник правоотношения» являются синонимами. Кроме того, встречается еще такое понятие, как субъект финансового права.

Аналогично обстоит дело и с налоговыми правоотношениями. Например, в работе «Налоги и налоговое право» при перечислении субъектов налогового права названы три их группы: «государственные органы, налогоплательщики и лица, содействующие уплате налога»[19, с 132]. То есть государство в числе этих субъектов не обозначено вовсе.

Прежде всего выясним соотношение понятий «субъект налогового правоотношения» и «субъект налогового права».

Исходя из этого под субъектом налогового права понимают лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, т. е. носитель субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения, который в силу этих прав и обязанностей потенциально способен быть участником налогового правоотношения. Субъект налогового правоотношения - это реальная и конкретная сторона налогового правоотношения.

Как отмечает В. М. Карасева, «в большинстве случаев субъект финансового права и финансового правоотношения совпадают в одном лице. Однако этого может и не быть. Главным образом такое положение имеет место тогда, когда государство как субъект финансового права вступает в финансовое правоотношение. Государство в целом, являясь субъектом финансового права, при вступлении в конкретное финансовое отношение выступает в лице определенного государственного органа. При этом, являясь субъектами финансового права, они обладают финансовой правосубъектностью, которая очерчивается их компетенцией. В конкретном финансовом правоотношении дееспособность государства приходится на долю представляющих их государственных органов. В то же время В. М. Карасева полагает, что ни в коем случае нельзя конструировать финансовое правоотношение государства с другими субъектами путем привязывания этих отношений только к органу государства как субъекту. И приходит к выводу, что в тех случаях, когда субъектом финансового права является государство, реальным субъектом конкретного финансового правоотношения является государство в лице соответствующего государственного органа. Указание только на тот государственный орган как субъект финансового правоотношения, в лице которого выступает в финансовом правоотношении государство, не отражает, по ее мнению, всего механизма юридической связи этих лиц» [20, с 112 - 113].

Государство всегда является субъектом этого права, в силу хотя бы того, что оно является субъектом собственной финансовой деятельности. Кроме того, государство посредством принятия актов финансового законодательства создает финансовое право как средство правового обеспечения своей финансовой деятельности, наделяя себя при этом определенными правами и обязанностями в сфере финансов.

«В результате выстраивается несколько иная система субъектов финансового права, включающая и государство, а именно:

а) первая группа субъектов - государство и его территориальные подразделения;

б) вторая группа - коллективные субъекты финансового права, к числу которых относятся органы государственной власти, а также организации (юридические лица), основанные на разных формах собственности.

в) третья группа - индивидуальные субъекты, т. е. граждане»[4, с 272].

Таким образом, обзор взглядов по поводу государства как субъекта финансовых (в том числе, налоговых) отношений показывает, что юридическая наука пока еще не выработала единой и достаточно четкой позиции по данному вопросу. Одни авторы считают, что государство вообще не является субъектом налоговых отношений и в этом качестве выступают лишь государственные органы, по мнению других авторов - в одних случаях субъектом налогового правоотношения выступает государство, а в других - налоговый орган, по мнению третьих - государство, являясь субъектом налогового права, одновременно выступает в качестве субъекта налоговых отношений, будучи представленным в них в лице налоговых органов.

По поводу последней точки зрения отметим, что неясно, в каком качестве выступают государственные органы в тех случаях, когда субъектом налогового правоотношения все-таки является государство. Проще говоря, если субъектом данного отношения является государство, то в какой роли выступают в этом правоотношении его органы?

Говоря о роли и месте государства в налоговых правоотношениях, прежде всего следует сказать, что поскольку эти правоотношения подразделяются на материальные и организационные, то естественно предположить, что государство может играть (а точнее говоря - играет) различную роль в этих правоотношениях.

Для выяснения этой роли для начала рассмотрим материальные налоговые отношения (отношения по взиманию налогового платежа), которые по своей юридической природе являются финансово-правовыми отношениями.

Субъектами данного налогового правоотношения применительно к условиям Казахстана выступают в части налогов, являющихся доходом республиканского бюджета, государство (Республика Казахстан) в целом, а в части налогов, являющихся доходом местных бюджетов, - соответствующие административно-территориальные единицы, с одной стороны, и налогоплательщик, с другой.

Отрицание факта участия государства (в виде Республики Казахстан или ее административно-территориальной единицы) в качестве субъекта материального налогового правоотношения и признание в качестве этого субъекта государственного органа (обычно в виде специализированного налогового органа), как это следует из некоторых теоретических доктрин, представляется ошибочным.

То, что именно государство является субъектом налогового материального отношения, подтверждается тем, что, во-первых, устанавливает налог государство, а не его налоговый орган, во-вторых, возникающая у налогоплательщика обязанность по уплате налога, это обязанность перед государством, а не перед налоговым органом этого государства. Проще говоря, налогоплательщик платит налоги не налоговому органу, а непосредственно государству. Кстати, республиканский бюджет, чьим доходным источником выступают общегосударственные налоги, входит в состав казны и является собственностью Республики Казахстан, а не Парламента, принявшего налоговый закон, не Правительства, на которое возложено исполнение этого закона, и уж тем более не органа налоговой службы, призванного осуществлять взимание налогов. И неслучайно, что в конституциях многих стран мира (чего, к сожалению нет в Конституции Республики Казахстан) прямо говориться о том, что уплата налога является обязанностью перед государством.

Вторым субъектом материального налогового отношения выступает налогоплательщик, который в качестве элемента налогообложения именуется «субъект налога».

В соответствии с «Налоговым кодексом Республики Казахстан налогоплательщиком признается лицо, являющееся плательщиком налогов и других обязательных платежей в бюджет пп. 19 п. 1 ст. 10»[7].

Надо заметить, что данное определение не является точным - плательщик «других обязательных платежей в бюджет» не является налогоплательщиком. Налогоплательщиком является лицо, выступающее плательщиком налогов.

Налогоплательщики обычно подразделяются на два вида: 1) юридические лица; 2) физические лица.

«Под налогоплательщиком - юридическом лицом Налоговый кодекс понимает организацию, созданную в соответствии с законодательством Республики Казахстан или иностранного государства (иностранное юридическое лицо) 15 п. ст. 10 НК»[7]. Для целей настоящего Кодекса компания, организация или другое корпоративное образование, созданное в соответствии с законодательством иностранного государства, рассматриваются в качестве самостоятельных юридических лиц, независимо от того, обладают ли они статусом юридического лица иностранного государства, где они созданы.

Что касается юридического лица, созданного в соответствии с законодательством Республики Казахстан («казахстанское юридическое лицо»), то в соответствии с «Гражданским кодексом юридическим лицом признается организация, которая имеет, на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. Юридическое лицо имеет печать со своим наименованием ст. 48 ГК»[16].

Для статуса юридического лица в качестве налогоплательщика не имеет значения ни его организационно-правовая форма (акционерное общество, товарищество с ограниченной ответственностью, производственный кооператив и т. п.), ни форма его собственности (государственная или негосударственная организация). Однако для некоторых видов налогов (например, корпоративного подоходного налога, налога на добавленную стоимость) определенное значение имеет, является ли юридическое лицо коммерческой или некоммерческой организацией.

Налоговый кодекс дает специальное определение некоммерческой организации, несколько отличающееся от понятия, даваемого Гражданским кодексом.

Так, Налоговый кодекс предусматривает в ст. 120 , что «для целей настоящего Кодекса некоммерческой организацией признается организация, имеющая статус некоммерческой в соответствии с гражданским законодательством Республики Казахстан, за исключением акционерных обществ, учреждений и потребительских кооперативов, которая осуществляет деятельность в общественных интересах и соответствует следующим условиям:

1) не имеет цели извлечения дохода в качестве такового;

2) не распределяет полученный чистый доход или имущество между участниками »[7].

При соблюдении этих условий доход некоммерческой организации, полученный в виде вознаграждения, гранта, вступительных и членских взносов, благотворительной помощи, безвозмездно переданного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе, налогообложению не подлежит.

Остальные доходы подлежат налогообложению в обычном порядке. При этом некоммерческая организация обязана вести раздельный учет по доходам, освобожденным от налогообложения, и доходам, подлежащим налогообложению в обычном порядке.

Данные положения вызывают определенное недоумение. Во-первых, совершенно непонятно, что значит осуществлять «деятельность в общественных интересах». По каким критериям будет выявляться этот самый «общественный интерес» и кто возьмется решать, представляет та или иная деятельность «общественный интерес» или, наоборот, не представляет? Во-вторых совершенно непонятно, почему из перечня некоммерческих организаций, имеющих право на некоторое освобождение от налогообложения, исключены учреждения, потребительские кооперативы и акционерные общества. В результате, если, скажем, некоммерческая организация создана в форме религиозного объединения, то оно освобождается от уплаты налога на перечисленные выше доходы. А общество любителей-садоводов, созданное в форме потребительского кооператива, должно будет уплатить налог за каждую подаренную ему лопату. В-третьих, с экономической точки зрения представляется необоснованным налогообложение доходов, полученных некоммерческой организацией и направленных на финансирование деятельности этой организации. Отметим, что согласно статьи 122 НК «безвозмездно переданное коммерческой организацией имущество (что, естественно, включает в себя и денежные средства) некоммерческим организациям подлежит исключению из налогооблагаемого дохода (в пределах 2 процентов этого дохода) данной коммерческой организации»[7]. Таким образом, Налоговый кодекс стимулирует коммерческие организации по финансированию деятельности некоммерческих организаций путем предоставления определенной налоговой льготы. Но если сама некоммерческая организация обратит свой доход на финансирование своей собственной деятельности, то никаких налоговых льгот она иметь не будет. Это и нелогично, и несправедливо.

Налоговый кодекс выделяет еще одного специфичного налогоплательщика - организацию, осуществляющую деятельность в социальной сфере.

«К таким субъектам Налоговый кодекс в статье 120 относит:

1) оказание медицинских услуг, за исключением косметологических;

2) оказание услуг в сфере дошкольного воспитания и обучения; начального, основного, среднего, дополнительного общего образования; начального, среднего, высшего и послевузовского профессионального образования; переподготовки и повышения квалификации, осуществляемых по соответствующим лицензиям на право ведения данных видов деятельности;

3) деятельность в сфере науки, спорта (кроме спортивно-зрелищных мероприятий коммерческого характера), культуры (за исключением шоу-бизнеса), оказания услуг по сохранению исторического и культурного наследия, архивных ценностей, а также в области социальной защиты и социального обеспечения детей, престарелых и инвалидов;

4) библиотечное обслуживание» [7].

К организациям, осуществляющим деятельность в социальной сфере, также относятся организации, которые соответствуют следующим условиям: численность инвалидов за налоговый период составляет не менее 51 процента от общего числа работников; расходы по оплате труда инвалидов за налоговый период составляют не менее 51 процента (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по потере слуха, речи, а также зрения - не менее 35 процентов) от общих расходов по оплате труда.

Доходы названных организаций, а также средства, полученные в виде гранта, благотворительной помощи, безвозмездно переданного имущества, отчислений и пожертвований на безвозмездной основе, не подлежат налогообложению при направлении их на осуществление указанных видов деятельности. При использовании доходов и прочих поступлений на другие цели данные организации подлежат налогообложению на общих основаниях.

К физическим лицам - налогоплательщикам относятся граждане Республики Казахстан, граждане иностранных государств и лица без гражданства.

Особую категорию физических лиц-налогоплательщиков составляют так называемые «субъекты малого бизнеса», а также крестьянские (фер­мерские) хозяйства, для которых может быть установлен специальный на­логовый режим.

Например, специальный налоговый режим на основе патента приме­няют индивидуальные предприниматели, соответствующие следующим условиям: 1) не использующие труд наемных работников; 2) осуществля­ющие деятельность в форме личного предпринимательства; 3) получен­ный ими за год доход не превышает 1,0 млн. тенге.

Индивидуальное предпринимательство - это инициативная деятель­ность граждан, направленная на получение дохода путем реализации то­варов (работ, услуг), основанная на собственности самих граждан и осу­ществляемая без образования юридического лица от имени граждан, за их риск и под их имущественную ответственность.

Личное предпринимательство осуществляется одним гражданином самостоятельно на базе имущества, принадлежащего ему на праве собственности, а также в силу иного права, допускающего пользование и (или) распоряжение имуществом.

Как уже отмечалось, налогоплательщики подразделяются на резиден­тов и нерезидентов.

В случае, если налогоплательщик является резидентом, то при реше­нии вопроса, кто является субъектом налогового отношения, проблем обычно не возникает: им выступает физическое или юридическое лицо, находящееся в пределах налоговой юрисдикции государства. Поэтому на­логовые органы всегда в состоянии обнаружить его, взять на учет в каче­стве налогоплательщика, обязать его вести учет объекта обложения по установленным правилам, осуществлять контроль за исполнением им своих налоговых обязательств, заставить уплатить налог, привлечь к ответствен­ности за неуплату налога и т. д.

Сложнее, когда налогоплательщиком является нерезидент, т. е. лицо, которое находится вне пределов налоговой юрисдикции государства (про­ще говоря, находится за границей).

С таким налогоплательщиком взаимодействовать гораздо сложнее. Но если сам налогоплательщик находится за границей или его пребывание в стране налогообложения носит краткосрочный характер, то предмет на­логообложения (имущество или доход, подлежащие обложению) все-таки находятся в пределах налоговой юрисдикции государства, т. е. на его тер­ритории. Это выступает тем моментом, который государство использует для организации налогообложения субъектов, именуемых нерезидентами.

Организация налогообложения нерезидентов выстраивается примени­тельно к конкретному налогу. Но наибольшие сложности возникают при налогообложении доходов.

Нерезиденты в качестве субъектов налога подразделяются на два вида: а) осуществляющие свою деятельность в стране налогообложения через фигуру, именуемую в налоговом праве как «постоянное представительство» или «постоянное учреждение»; б) получающие доход от источников в стра­не налогообложения без образования этого «постоянного представитель­ства (учреждения)».

Категория «постоянное учреждение» является плодом заимствования и плохого перевода зарубежного термина, который даже на языке оригинала имеет туманное, неясное и много смыс­ловое значение.

Впрочем, туманным и неясным выступает и само явление, которое обо­значают понятием «постоянное учреждение (представительство)», хотя в юридической практике (особенно в международных отношениях) эта кате­гория используется уже довольно давно.

В силу этого налоговедение пока не выработало обобщающего и абстра­гированного определения данной категории, которое можно было бы зало­жить в налоговое законодательство, а идет по пути многословного перечис­ления конкретных видов явлений, которые этой категорией охватываются.

2.3.2 Субъекты организационных налоговых правоотношений

Распространенными видами субъектов организационных налоговых отношений являются лица, как государство в целом (Республика Казахстан) и его территориальные подразделения (административно-территориальные единицы), с одной стороны, и налоговые органы, налоговые агенты, сборщики налогов, банки, лица, обладающие информацией о налогоплательщике, с другой. Основная часть этих отношений связана с представительством государства в материальных налоговых отношениях. Весьма распространенным видом организационных налоговых отношений являются отношения между вышестоящими и нижестоящими налоговыми органами по поводу организации деятельности данной отрасли государственного управления.