

**ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ ҒЫЛЫМ ЖӘНЕ ЖОҒАРЫ БІЛІМ МИНИСТРЛІГІ**

**«Л.Н. ГУМИЛЕВ АТЫНДАҒЫ ЕУРАЗИЯ ҰЛТТЫҚ УНИВЕРСИТЕТІ» КЕАҚ**

**Студенттер мен жас ғалымдардың  
«GYLYM JÁNE BILIM - 2025»  
XIX Халықаралық ғылыми конференциясының  
БАЯНДАМАЛАР ЖИНАҒЫ**

**СБОРНИК МАТЕРИАЛОВ  
XX Международной научной конференции  
студентов и молодых ученых  
«GYLYM JÁNE BILIM - 2025»**

**PROCEEDINGS  
of the XX International Scientific Conference  
for students and young scholars  
«GYLYM JÁNE BILIM - 2025»**

**2025  
Астана**

УДК 001(06)  
ББК 72я631  
F96

**«GYLYM JÁNE BILIM – 2025» студенттер мен жас ғалымдардың  
XX Халықаралық ғылыми конференциясы = XX Международная  
научная конференция студентов и молодых ученых «GYLYM JÁNE  
BILIM – 2025» = The XX International Scientific Conference for  
students and young scholars «GYLYM JÁNE BILIM – 2025». – Астана:  
– 3813 б. - қазақша, орысша, ағылшынша.**

ISBN 978-601-08-5373-7

**Жинаққа студенттердің, магистранттардың, докторанттардың және жас  
ғалымдардың жаратылыстану-техникалық және гуманитарлық ғылымдардың өзекті  
мәселелері бойынша баяндамалары енгізілген.**

**The proceedings are the papers of students, undergraduates, doctoral students and young  
researchers on topical issues of natural and technical sciences and humanities. В сборник  
вошли доклады студентов, магистрантов, докторантов и молодых ученых по  
актуальным вопросам естественно-технических и гуманитарных наук.**

УДК 001(06)  
ББК 72я431  
F96

ISBN 978-601-08-5373-7

Л.Н. Гумилев атындағы Еуразия  
ұлттық университеті, 2025

**СЕКЦИЯ БӨЛІМІ 10.1 МЕМЛЕКЕТ ЖӘНЕ ҚҰҚЫҚ ТЕОРИЯСЫ МЕН ТАРИХЫ,  
КОНСТИТУЦИЯЛЫҚ ҚҰҚЫҚ**

---

1470.	Асылбекова А.А.	Правовое регулирование искусственного интеллекта: зарубежный опыт и перспективы для Казахстана	6308
1471.	Аширбекова А.Б.	Қазақстан Республикасында Ұлттық алдын алу тетігі жүйесі	6314
1472.	Амирова Б.К.	Қазақстандағы жинақтаушы зейнетақы заңнамасының тарихи эволюциясы	6316
1473.	Бейбітұова І.Б.	Медицина қызметкерлерінің құқықтық жауапкершілігі	6319
1474.	Байтерекова К.Б., Ескендерова Г.Т.	Қазақстан Республикасындағы әлеуметтік сақтандыру жүйесінің қазіргі жағдайы	6323
1475.	Егежанова Д.Р.	О влиянии нормативной практики Верховного суда Республики Казахстан на административное судопроизводство	6326
1476.	Есентемирова А.М.	Некоторые вопросы становления законодательства о высшем и послевузовском образовании в Республике Казахстан	6330
1477.	Еркін Ә.	Коррупция и правовые методы борьбы с ней	6340
1478.	Жармаханбетова Б.А.	Права коренных народов и недропользование: проблемы соблюдения и защиты прав при добыче природных ресурсов на их территориях	6345
1479.	Жолдасбек М.Б.	Қазақстан Республикасындағы Конституциялық реформа: өзгерістерді талдау және олардың құқықтық жүйеге әсері	6348
1480.	Жеңіс Е.Е.	Салық заңнамасын жетілдіру мәселелері	6353
1481.	Жанаев Е.А.	Роль морали в правовых решениях и законодательных актах	6357
1482.	Кажтай А.Н.	Қауіпті құқықбұзушылықтардың қоғамға әсері	6360
1483.	Карсибек С.А.	ҚР Алқабилер сотының құқықтық жағдайы және шетел мемлекеттерімен салыстырмалық ерекшеліктері	6364
1484.	Көбеген А.М.	Әлеуметтік әл-ауқат пен қоғамның өркендеуінің құқықтық аспектілері	6367
1485.	Кошкенбек Б.Б.	Шетелде оқыту бағдарламаларын құқықтық реттелуі	6371
1486.	Қалыбаева А.Ә.	Қазақстандағы жаза қолданудың құқықтық санаға әсері	6377
1487.	Қалқазбек Н.Е.	Қазіргі заманғы құқық саласының өзекті мәселелері мен даму перспективалары	6380
1488.	Маликов Ж.Н.	Қазақстан Республикасының Конституциялық сот институтының қалыптасуы және қызметі	6383

1489.	Маратов А.Б.	Роль юристов защиты прав юридических лиц	6385
1490.	Отыншиева Г.	Құқықтық сана және мәдениеттің арақатынасы	6387
1491.	Роман К.Д.	Законодательные основы обеспечения информационной безопасности детей в Казахстане: вызовы цифровой эпохи	6390
1492.	Сұңғатов С.С.	Цифрландырудың азаматтардың әлеуметтік-экономикалық құқықтарын іске асыруға тигізетін ықпалы	6392
1493.	Салиханов А.Б.	Социальные барьеры реинтеграции бывших заключённых в Казахстане: причины стигматизации и пути преодоления	6396
1494.	Турегелдиев Б.У.	Жоғарғы соттың нормативтік қаулыларының құқықтық алаңдағы ықпалы	6402
1495.	Тәуірғалиева А.Б.	Киберқауіпсіздік: қылмыстардың алдын алу және заңнамалық шаралар	6405
1496.	Табанова Ж.А.	Защита прав женщин: международный аспект	6409
1497.	Тәжі Ә.Т.	Цифровизация прав граждан РК	6413
1498.	Тигай Б.А.	Проблемы налогового правоприменения в РК	6415
1499.	Шоманова К., Ясинова Д.	Адам құқықтарының қорғалуы және заңнамалық реттелуі	6423
1500.	Ібіжан Г.Ә.	Проблемы организации правовой помощи детям с ограниченными возможностями здоровья	6427
1501.	Yagmussova A.F.	The concept and types of social guarantees and the grounds for their provision under labor legislation	6431

#### **СЕКЦИЯ БӨЛІМІ 10.2 АЗАМАТТЫҚ ЖӘНЕ ЭКОЛОГИЯЛЫҚ ҚҰҚЫҚ**

1502.	Алмагамбетов М.	Кәсіпкерлердің құқықтары мен оның қорғалуы	6436
1503.	Булатова Л.Б.	Жасанды интеллектпен жасалған туындылардың құқықтық мәртебесі	6440
1504.	Ибрашев А.М.	Искусственный интеллект в трудовом праве: перспективы, риски и возможности	6443
1505.	Искаков Р.А.	Правовая природа договора о государственных закупках товаров в Республике Казахстан	6446
1506.	Көбеген А.М.	Әлеуметтік әл-ауқат пен қоғамның өркендеуінің құқықтық аспектілері	6452
1507.	Мырзаханов Ә.Е.	Қазақстан Республикасындағы ресми наградалар жүйесі: толықтырулар мен	6456

		өзекті мәселелер	
1508.	Нургалиева М.Е.	Трудовые права женщин и равенство на рабочем месте. Дискриминация как барьер для экономического прогресса	6459
1509.	Рустами-Кадырбекова Ж.	Ретроспективный анализ правового регулирования в области социального обеспечения	6464
1510.	Сураганова Д.Д.	Правовое регулирование игорного бизнеса в Республике Казахстан	6468
1511.	Третьяк М.В.	Тенденция к сокращению рабочего времени в развитых странах: баланс между производительностью и качеством жизни	6471
1512.	Третьякова Ж.В.	К вопросу имущественных правоотношений родителей и детей по законодательству Республики Беларусь	6475
1513.	Тыныбек кызы А.	Гибкие формы занятости в Казахстане и Кыргызстане: правовое регулирование дистанционной работы и самозанятости	6478
1514.	Тюлегенова А.А.	Правовые аспекты использования земли	6481

**СЕКЦИЯ БӨЛІМІ 10.3 ҚЫЛМЫСТЫҚ СОТ ІСІН ЖҮРГІЗУ ТҮЛҒАНЫҢ, ҚОҒАМ МЕН МЕМЛЕКЕТТІҢ МҮДДЕЛЕРІН ҚОРҒАУДЫҢ МЕХАНИЗМІ РЕТІНДЕ**

1515.	Азенова С.Р.	Сот сараптамасын тағайындау мен жүргізу: қылмыстық процестегі маңызы және жетілдіру жолдары	6485
1516.	Абдықадыр А.Б.	Қылмыстық әділет жүйесіндегі цифрлық технологиялар мен жасанды интеллект	6488
1517.	Байносерова А.Г.	Қолжазба сараптамасы дәлелдеу құралы ретінде: жаңа әдістер мен шешілмеген мәселелер	6495
1518.	Бахыт І.Б.	Уголовное судопроизводство как механизм защиты интересов личности, общества и государства	6500
1519.	Жакишева Д.К.	Арнайы білім және оларды қылмыстарды тергеу кезінде қолдану нысандары	6504
1520.	Жұмадулла Қ.Ф.	Жасанды интеллект пен криминалистика: қылмысты ашудағы жаңа дәуір	6508
1521.	Маратова А.М.	Понятие судебно-биологической экспертизы и ее значение для установления обстоятельств уголовного дела	6510
1522.	Шариф М.Қ.	Психологиялық портретті құру: сот сараптамасында қолдану тәжірибесі	6514
1523.	Жунусов Д.С.	Совершенствование качества судебных экспертиз: организационно-правовой подход	6517
1524.	Khamidullina R.	Jury Trials in the Criminal Justice System: A Comparative Analysis of the U.S. And	6520

		Kazakhstan Models	
1525.	Киікбай Б.С.	Онлайн алаяқтық қылмыстық құқық бұзушылықтарын тергеп-тексерудің өзекті мәселелері	6523
1526.	Салимжуаров Г.Ф.	Перспективы использования искусственного интеллекта в производстве судебных экспертиз	6528
1527.	Серіктай Н.Ө.	Тергеушінің жеке басының кәсіби-психологиялық сипаттамасы	6531

**СЕКЦИЯ БӨЛІМІ 10.4 ҚЫЛМЫСТЫҚ САЯСАТ ЖӘНЕ ҚЫЛМЫСТЫҚ ЗАҢНАМА:  
ЗАМАНАУИ СЫН-ҚАТЕРЛЕР ЖӘНЕ ОЛАРДЫ ШЕШУДІҢ ТИІМДІ ЖОЛДАРЫ**

1528.	Адильхан Х.Б.	Қылмыс пен жазаның психологиялық қырлары: кінә және жауапкершілік сезімі	6536
1529.	Арзанбекова К.Қ.	Геноцид және оның халықаралық құқықтағы орны	6538
1530.	Ахметжанова А.А.	Правовое обеспечение информационной безопасности Республики Казахстан: вызовы и перспективы	6540
1531.	Айзак А.Ж.	Әлеуметтік факторлар мен экономикалық қысымның қылмысқа ықпалы	6544
1532.	Әжібекова А.Е.	ҚР жасөспірімдер арасындағы буллингке қарсы шаралар мен шетелдік тәжірибе	6546
1533.	Болатбекова А.А.	Қылмыс пен жазаның қоғамдағы әлеуметтік-мәдени ықпалы	6552
1534.	Бөлебай А.Б.	Қазақстан Республикасында кәмелетке толмағандарға қатысты зорлық-зомбылық қылмыстарының алдын алу мәселелері	6555
1535.	Дүйсен Қ.А.	Адам саудасының құрбандарын анықтау және қорғау механизмдері	6563
1536.	Карсибек С.А.	Жыныстық қолсұғылмаулыққа қарсы жасалған қылмыстардың латенттілігі: себептері және шешу жолдары	6566
1537.	Кенеспек Д.М.	Қазақстан Республикасындағы қылмыстардың қайталану себептері мен алдын алу жолдары	6569
1538.	Кийкбай Н.К.	Жалған ақпарат тарату және оның қылмыстық-құқықтық салдарлары: ақпараттық кеңістікте қауіпсіздік пен жауапкершілік мәселелері	6572
1539.	Кожанова Д.Р.	Реформа уголовного законодательства Республики Казахстан: анализ реализации положений концепции УК 2014 года через призму десятилетнего опыта	6575
1540.	Көбейсін Ө.Т.	Кінә мен оның қос нысаны: қазіргі қылмыстық құқықтағы ерекшеліктер мен проблемалар	6578
1541.	Койчубекова А.А.	Уголовная ответственность за	6580

		насильственные действия сексуального характера	
1542.	Қабдылова А.Қ.	Кибербуллингтың алдын алудың құқықтық мәселелері	6585
1543.	Мырзаханов Ә.Е.	Қазақстан Республикасындағы ресми наградалар жүйесі: толықтырулар мен өзекті мәселелер	6590
1544.	Орынбай Ш.А.	Кәмелетке толмағандардың қылмыстық жауапкершілігі	6593
1545.	Сайлаубек М.Ж.	Қылмыстық құқықтағы өзін-өзі қорғау шегінің әлеуметтік және құқықтық аспектілері	6597
1546.	Төрехан А.Ә.	Тұрмыстық зорлық-зомбылық; қылмыстық жауаптылық және әділ жаза тағайындау мәселелері	6600
1547.	Тюлегенова А.А., Куатова Р.Е.	Совершествование превентивных мер в рамках реализации антикоррупционной политики в РК	6607

**СЕКЦИЯ БӨЛІМІ 10.5 ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ЖАРИЯ ҚҰҚЫҚ: ЖАҢА ҚАУІП-ҚАТЕРЛЕР ТЕГЕУРІНДЕРІ**

1548.	Алиев Е.	Правовое регулирование международных железнодорожных перевозок в Республике Казахстан	6611
1549.	Аршабаева Р.С.	Заманауи құлдықпен күрестегі халықаралық құқықтың тиімділігі мен мәселелері	6616
1550.	Данияр Ә.А.	Роль международных организаций в урегулировании вооруженных конфликтов	6620
1551.	Кабдрахманов А.Е.	Анализ правового регулирования защиты прав трудовых мигрантов: опыт Казахстана и России в контексте международных стандартов	6626
1552.	Qodirova T.R.	The role of the United Nations High Commissioner for refugees in protecting refugee rights	6631
1553.	Медетова М.Б.	Азаматтық авиациядағы алғашқы халықаралық қауіпсіздік стандарттары: пайда болу және тарихи негіздері	6634
1554.	Мыктыбаева Д.А.	Регулирование вопросов трудовой деятельности трудящихся-мигрантов в международных соглашениях Республики Казахстан	6640
1555.	Мырзаханов Ә.Е.	Қазақстан Республикасындағы ресми наградалар жүйесі: толықтырулар мен өзекті мәселелер	6645
1556.	Рублевский А.А.	Этическая дилемма статуса эмбриона	6648
1557.	Тулеген А.С.	Правовые проблемы назначения и исполнения наказания в деятельности международных уголовных трибуналах ad hoc	6652

**10.6 ХАЛЫҚАРАЛЫҚ КОММЕРЦИЯЛЫҚ АРБИТРАЖ ЖӘНЕ ЦИФРЛАНДЫРУ  
ЖАҒДАЙЫНДАҒЫ ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ЖЕКЕ ҚҰҚЫҚ**

1558.	Акынов Д.М.	Правовые механизмы обеспечения исполнения обязательств государствами-членами ЕАЭС	6657
1559.	Ануарбек А.	Применение блокчейн-технологий в международном коммерческом арбитраже: правовые вызовы и перспективы	6661
1560.	Жаксылыков К.К.	Особенности правового регулирования отношений, возникающих из международного договора купли-продажи товаров	6665
1561.	Каримова Ф.Х.	Защита персональных данных в международном частном праве	6669
1562.	Мирзоева М.М.	К вопросу о сущности деловой репутации	6675
1563.	Раджабов М.Д.	Трудовые права иностранных граждан в международном частном праве	6679

**10.7 ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ЭКОЛОГИЯЛЫҚ ҚҰҚЫҚ ЖӘНЕ БҰҰ-НЫҢ ТҰРАҚТЫ ДАМУ МАҚСАТТАРЫ**

1564.	Ануарбек А.	Международное экологическое правосудие: теоретические основы и практические аспекты	6683
1565.	Burieva M.S.	The role of international organizations in regulating the use of water resources of transboundary rivers and lakes	6687
1566.	Nasreddinzoda N.	The role of regional organizations in achieving the SDGs: international legal aspects	6691
1567.	Шалгымбаева А.Н.	Комиссия международного права ООН: регулирование экологических аспектов вооруженных конфликтов	6693

**СЕКЦИЯ 11****АРХИТЕКТУРА И СТРОИТЕЛЬСТВО****ПОДСЕКЦИЯ 11.1 СТРОИТЕЛЬСТВО**

1568.	Аманжолова Ш.Ф.	Қарқынды құрылыс жағдайындағы Астана қаласының жер асты сулары деңгейінің өзгерісін болжау	6698
1569.	Батирбекова А.Т.	Численное моделирование работы стены в грунте с распорной системой в условиях плотной застройки	6702
1570.	Бекетов Д.Н.	Энергоэффективность в строительстве: симуляция влияния ориентации зданий на потреблении энергии в Астане	6707

## ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

**Тигай Богдан Алексеевич**

*Студент 1 курса по направлению «Юриспруденция»*

*Gmail: tibo05102007@gmail.com*

*Научный руководитель:*

*Ибрагимов Ж.И., профессор кафедры конституционного и гражданского права, доктор юридических наук “Евразийский национальный университет имени Л.Н Гумилева”, г.Астана, Казахстан*

### 1. Налоговое право

Если представить себе налоговое право как фруктовый сад, то можно сказать, что различные деревья - это налоги; кустарники - другие обязательные платежи в бюджет и т.д. В этом случае налоговое законодательство - это почва. Качество плодов напрямую зависит от качества почвы. Проблема налогов является одной из наиболее сложных и противоречивых и, к сожалению, сегодня еще рано говорить об идеальности введенной в действие налоговой системы, обеспечивающей полную социальную защиту интересов и законных прав налогоплательщика. Совершенствование налоговой системы - наиболее трудная область деятельности правительственных и властных органов РК. Поэтому необходима взвешенная последовательность предпринимаемых шагов по совершенствованию налоговой системы, которая могла бы привести к намеченным целям без значительных потерь накопленного опыта и уровня развития экономики [1].

Налоговая система должна отвечать следующим требованиям:

1. Стабильность налоговой системы;
2. Упорядоченность механизма сбора налогов (что упростит контроль за своевременностью и полнотой уплаты налогов);
3. Льготирования конечной продукции, а не факторов производства (с предоставлением льгот после подтверждения наличия практического эффекта льготуемых величин). Проблема налоговой реформы тесно связана с проблемой стимулирования производственных инвестиций. Такая связь обусловлена тем, что в рамках налоговой и кредитной политики формируется система льгот и других экономических мер, которые направлены на стимулирование инвестиций в производство;
4. Субординация местных и общегосударственных налогов. (Разграничение сфер общегосударственных и местных налогов, исключительный произвол в формировании ресурсов всех уровней административной иерархии, является гарантом их самостоятельного самоуправления развития);
5. Равенство перед законом всех налогоплательщиков, единообразии налоговой политики (Достижение большого единообразия облегчит удовлетворение других критериев удачной налоговой политики, оно способствует упрощению налогов и в это является вкладом в их нейтральность);
6. Законодательное право налогоплательщика на информацию (Система налогообложения должна показывать населению, сколько стоят различные мероприятия государства, которые совершаются в разных масштабах, с тем чтобы решение политиков, как и на что, тратить деньги, подкреплялось бы готовностью налогоплательщиков платить за эти практические действия);
7. Простота налоговой системы (Способ реального упрощения - значительная переориентировка налоговой политики от потребностей относительного положения каждого отдельного налогоплательщика в сторону широких и общих правил, которые охватывают большую часть экономического поведения и сделок);

8. Нейтральность системы налогообложения (Совершенно нейтральная налоговая система оставляет неизменными все стоимостные или ценовые отношения, имеющиеся на эффективно действующем частном рынке, не испытывающем влияния со стороны государства). Как известно, налоговая система Республики Казахстан частично отвечает вышеуказанным требованиям. В связи с этим она требует комплексного совершенствования, причем следует в корне изменить подход к налогообложению, как к методу государственного регулирования, с тем, чтобы она выполняла все необходимые для рыночной экономики функции. Основные налоговые проблемы Республики Казахстан состоят в следующем:

1) Современная налоговая система слишком сложна для понимания налогоплательщиков и эффективного управления со стороны налоговых органов. Это неизбежно ведет к излишним административным издержкам и порождает изощренные способы уклонения от налогов.

2) Личное подоходное обложение характеризуется несправедливым распределением налогового бремени: нередко одинаковый уровень доходов сопровождается неодинаковым уровнем обложения. Это вызывает протесты со стороны налогоплательщиков и подрывает устои "налоговой" морали (ИПН плоская система 10% с каждого независимо от достатка)

3) Высокие маржинальные ставки налогов отрицательно влияют на процесс принятия экономических решений. Налогоплательщики, попадающие в эту группу обложения, теряют стимулы к работе, проявляют интерес к "подпольной" экономике и сталкиваются с трудностями в накоплении сбережений.

4) Налогообложение заставляет компании инвестировать средства и перестраивать баланс не по экономическим, а по налоговым причинам. Это отрицательно сказывается на качестве капиталовложений и распределении ограниченных ресурсов.

5) Большие различия в ставках личного подоходного обложения и обложения корпораций вынуждают компании принимать решения об инкорпорации по налоговым причинам. Дискриминация дивидендов ведет к тому, что новые инвестиции предпочтительнее финансировать за счет заемных средств.

Немаловажной проблемой также является то, что в казахстанском налоговом законодательстве отсутствует четкое различие между налоговой ошибкой и налоговым правонарушением. Это приводит к тому, что налоговые органы и суды, как правило, трактуют любые ошибки налогоплательщика при исполнении обязательств как правонарушения, влекущие ответственность.

Однако ошибки чаще всего совершаются без вины, случайно — по неясности или сложности законодательства. Несмотря на это, налоговый кодекс не предусматривает специального правового режима для ошибок, кроме ситуации, описанной в п. 3 ст. 70 НК РК, где налогоплательщик освобождается от ответственности, если самостоятельно или по уведомлению исправил отчетность до проверки.

По сути, налоговая ошибка должна расцениваться как казус — случайное деяние без вины, не влекущее наказания. Виновное поведение предполагает сознательное или неосторожное отношение к последствиям, тогда как в случае ошибки налогоплательщик не осознаёт и не должен предвидеть вреда.

Кроме того, перечень уведомлений налогового органа (ст. 587 и п. 2 ст. 607 НК РК) не содержит категории "сообщения об ошибке" — все случаи трактуются как нарушения. Это противоречит принципам правосудия, закреплённым в ст. 77 Конституции РК, и делает систему ответственности несоразмерной степени общественной опасности [2].

Вывод: законодатель должен четко разграничить налоговую ошибку и правонарушение, чтобы освободить налогоплательщика от наказания в случаях, когда отсутствует вина.

2. Налоговое законодательство РК имеет следующие основные проблемы:

1. Определение объёма
2. Иерархия

### 3. Толкование

#### 2.1 Определение объёма

Пункт 1 ст. 2 Налогового кодекса определяет, что налоговое законодательство РК состоит из самого Налогового кодекса, а также других нормативных правовых актов (далее - НПА), принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом.

НПА - это официальный письменный документ установленной формы, принятый на референдуме либо уполномоченным органом или должностным лицом государства, устанавливающий правовые нормы, изменяющий, прекращающий или приостанавливающий их действие. В объём понятия «НПА» входит гигантская плеяда документов [2].

Статья 2 указывает на любой из документов данного списка, в случае если его принятие предусмотрено Налоговым кодексом.

Что значит «принятие»? Будет ли акт признан входящим в объём налогового законодательства, если, скажем, он предусмотрен Налоговым кодексом, но в Налоговом кодексе не сказано о необходимости его принятия? Где критерии «принятия»?

Например, пп. 4) ст. 10 Налогового кодекса предусматривает ряд субъектов-грантодателей, который должен быть включён в перечень, устанавливаемый Правительством РК. Означает ли что принятие данного перечня (вернее, принятие акта, утвердившего данный перечень) предусмотрено Налоговым кодексом?

Другой пример, «рыночный курс обмена валют» должен быть определён в порядке, установленном Министерством финансов РК совместно с Национальным банком РК. Будет ли данная формулировка означать, что принятие данного порядка (вернее, актов, устанавливающих данный порядок) предусмотрено Налоговым кодексом?

Подпункт 16) п. 1 ст. 16 Налогового кодекса устанавливает, что органы налоговой службы в ходе осуществления налоговой проверки в порядке, определенном законодательными актами РК, вправе производить у налогоплательщика изъятие документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений. Будет ли порядок, определённый законодательными актами (вернее, законодательные акты, установившие данный порядок) являться частью налогового законодательства?

Если в каждом из рассмотренных случаев мы отвечаем «да», то, следовательно, под актом, принятие которого предусмотрено Налоговым кодексом, можно понимать любой акт, на который делается ссылка в Налоговом кодексе.

Однако нам представляется, что налоговое законодательство не следует понимать так расширительно. Видимо, помимо того, что принятие акта должно быть предусмотрено Налоговым кодексом, он ещё должен регулировать определённую категорию налоговых правоотношений. К последним можно отнести, например, порядок исчисления и уплаты налогов. Моя позиция частично подтверждается абзацем вторым п. 4 ст. 2 Налогового кодекса, гласящим, что если иное не предусмотрено Налоговым кодексом, в неналоговое законодательство запрещается включение норм, регулирующих налоговые отношения.

Также обращает на себя внимание, что теоретически к налоговому законодательству можно отнести любой акт, даже нормативное решение акима. Представляется, что налоговое законодательство следует ограничить следующими тремя группами нормативных правовых актов:

1. Конституция, акты, принятые на Республиканском референдуме, международные договоры, ратифицированные РК, законы, вносящие изменения и дополнения в Конституцию, нормативные постановления Конституционного совета, нормативные постановления Верховного суда;
2. Все законодательные акты (конституционные законы, указы Президента РК, имеющие силу конституционного закона, кодексы, законы, указы Президента РК, имеющие силу закона, постановления Парламента РК, постановления Сената и Мажилиса);
3. Часть подзаконных НПА: нормативные указы Президента РК, нормативные постановления Правительства РК, нормативные правовые приказы министров РК и иных

руководителей центральных государственных органов, нормативные правовые постановления центральных государственных органов.

## 2.2 Иерархия

Пункт 4 ст. 2 Налогового кодекса определяет, что при наличии противоречия между Налоговым кодексом и другими законодательными актами РК в целях налогообложения действуют нормы Налогового кодекса. То есть Налоговый кодекс сам себе отдаёт приоритет и сам определяет свою юридическую силу. Причём критерием Налоговый кодекс определяет характер правоотношений («в целях налогообложения») [2].

Между тем Закон о НПА указывает лишь на один критерий при разрешении вопросов, связанных противоречиями НПА - юридическую силу. Закон говорит, что при наличии противоречий в НПА одного уровня действуют нормы акта, позднее введенные в действие. Например, если Таможенный кодекс будет предусматривать одну норму, а Налоговый кодекс - другую (противоположную или противоречивую), то согласно Налоговому кодексу должны применяться нормы Налогового кодекса, а согласно Закону о НПА - нормы Таможенного кодекса РК, т.к. он был принят позднее. Как известно, таможенные органы имеют определённые права в области налогообложения, следовательно такая ситуация не исключена. Нам представляется, что в данной ситуации следует руководствоваться Законом о НПА.

Пункт 5 рассматриваемой статьи содержит положение, касающееся международных договоров: «Если международным договором, ратифицированным РК, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора». Данная норма требует уточнения. Необходимо отредактировать данную норму и указать, что данные правила применяются лишь применительно к рассматриваемым правоотношениям [3].

Например, Налоговый кодекс содержит отличное от налоговых конвенций об устранении двойного налогообложения, определение понятие «резидент». Последние, в отличие от Налогового кодекса, относят к резидентам лиц, имеющих постоянное местоположение в РК. Так вот, если следовать формулировке, данной в п. 5 ст. 2 Налогового кодекса, мы должны применять понятие «резидент», данное в конвенции об избежание двойного налогообложения применительно ко всем случаям, - что неверно; данные конвенции, и определения, данные в них, применяются исключительно в целях указанных конвенций.

### 2.3 Толкование

В соответствии со ст. 45 Закона о НПА ни один субъект не имеет права официального толкования законодательных актов [3]. (никто кроме Конституционного суда)

**"Официальное толкование** — это разъяснение смысла закона, **обязательное для всех**. То есть, если орган дал официальное толкование, **все субъекты обязаны ему следовать**.

Фактически Налоговый комитет МФ РК осуществляет активную разъяснительную деятельность. Разъяснение - это синоним термина «толкование», и разъяснения Налогового комитета по своему содержанию - это, в большинстве случаев, толкование норм Налогового кодекса.

Подпункт 2) п. 1 ст. 16 Налогового кодекса определяет право органов налоговой службы в пределах своей компетенции осуществлять разъяснение и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств. Данное положение не следует рассматривать, как право органов налоговой службы давать официальные толкования Налогового кодекса. Это означает, что данные разъяснения не обязательны при реализации указанных норм, в т.ч. при их применении. Данный вывод подтверждается, как минимум, тремя актами:

1. Нормативным постановлением Конституционного совета РК от 15.10.1997 г. № 17/2 «Об официальном толковании статей 53-57 Конституции РК, устанавливающих полномочия Парламента и его палат» [4].

2. Постановлением пленума Верховного суда РК от 20.12.1999 г. № 19 «О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства» [5].

3. Законом о НПА.

До 09.02.2005 г. в РК действовало Положение о Налоговом комитете МФ РК. В пункте 6 Положения было записано, что в своей деятельности Налоговый комитет руководствуется определёнными приоритетами, в т.ч. приоритетом повышения эффективности работы по пропаганде и разъяснению налогового законодательства и других законодательных актов, предусматривающих поступление налогов и других финансовых обязательств перед государством. Данная норма, наряду с Налоговым кодексом, на наш взгляд, давала Налоговому комитету право неофициального толкования НПА. Однако в общественном сознании акт, изданный Налоговым комитетом, воспринимается как официальный документ, содержащий не менее официальное толкование.

Необходимо обратить внимание, что определённые права в области разъяснения положений законов обладают прокуроры и суды. Однако подобное разъяснение нельзя признать в качестве толкования, т. к. они носят индивидуальный, но не общий характер. То есть они применяются непосредственно лицом, которому данное разъяснение адресовано, но не всеми иными лицами.

3. Налоговое правоприменение

Как известно, налоговое правоприменение представляет собой одну из разновидностей правореализационной деятельности субъектов налогового права в целом. Особенность ей придает то, что она осуществляется усилиями компетентных государственных органов с использованием ими государственной власти и направлена на обеспечение реализации юридических норм на практике. Ценность налогового правоприменения в том и заключается, что оно призвано организационными действиями уполномоченных государственных органов обеспечить реализацию права в интересах *всех субъектов права*.

Таким образом, налоговое правоприменение носит дополнительный и обеспечительный характер по отношению как к правотворческой, так и к другим видам правореализационной деятельности. Это особенно важно понимать при постановке перед правоприменительными органами целей и задач налогового правоприменения. Зачастую на практике цель налогового правоприменения ошибочно приравнивается к цели только реализации и охраны имущественных прав государства, которая тоже имеет место быть, особенно в финансовых правоотношениях. В результате такой изначальной ошибки в неформальной постановке и следовании цели деятельность всех правоприменительных органов начинает сводиться не к объективному применению налогового права, а к реализации прав государства любыми путями и способами и нередко за счет интересов и прав других участников налоговых правоотношений.

В итоге все государственные функции в сфере применения права сводятся усилиями практически всех государственных органов (налоговых органов, финансовой полиции, прокуратуры и судов) только к представительским функциям государства. На практике это приводит к тому, что сначала налоговые органы производят нелепые и необоснованные доначисления налогов, а затем уже прокуратура и суды из чувства государственной солидарности начинают вместе придумывать, как бы эти доначисления обосновать и оставить в силе, несмотря на все законные доводы и аргументы налогоплательщика к их отмене. При этом прокуратура забывает о своей главной функции надзора за законностью деятельности всех участников налоговых правоотношений, а суды, в свою очередь, - о своей непосредственной функции осуществления правосудия и защиты и восстановления нарушенных прав. Думы субъектов правоприменения - о главном для них: о защите государственных интересов,

которые чаще всего понимаются в налоговом правоприменении утрированно-материально: взыскать с налогоплательщика в доход государства как можно больше налоговых доначислений, возместить государству, так сказать, материальный ущерб от неуплаты налогов, обеспечить любыми путями его финансовое благополучие. Налоговое правоприменение не может быть самодовлеющим и вымещающим собой обеспечиваемые им виды деятельности, а тем более диктующим им свои цели и задачи. Ни в коем случае правоприменительная деятельность не должна подменять собой налоговое правотворчество. И тем более налоговое правоприменение не должно изменять или замещать собой другие виды реализации права. Налоговое правоприменение всегда должно носить подзаконный характер. Законность по-прежнему остается основным и главным требованием к налоговому правоприменению. Субъекты налогового правоприменения должны подчиняться в своей деятельности, прежде всего, конституции, законам и соответствующим им подзаконным нормативным правовым актам, а уже потом - не противоречащим законодательству актам правоприменения вышестоящих органов и должностных лиц. Другое не менее важное требование, которое должно обязательно предъявляться к налоговому правоприменению и ко всем его актам при их принятии, - это их фактическая обоснованность. Субъекты налогового правоприменения всегда должны адекватно обосновывать необходимость применения к конкретным налоговым правоотношениям одних правовых норм и невозможность применения других. Фактические обстоятельства каждого налогового дела должны всегда тщательно изучаться, устанавливаться и учитываться при его разрешении и вынесении акта налогового правоприменения. Другая проблема, которая всегда остро проявляется в налоговом правоприменении, - это проблема со свободой усмотрения субъектов налогового правоприменения. Как верно отметил в свое время С.С. Алексеев, «применение права выражается в творческой, организующей деятельности, которая нередко состоит в наличии у компетентного органа известной «свободы усмотрения» при решении юридического дела... Наличие у правоприменительного органа «свободы усмотрения» таит в себе опасность известного произвола при применении юридических норм. Произвольное применение - это применение ненадлежащее (неправильное)» [6]. Зачастую именно в этом «творческом» начале в деятельности органов налогового правоприменения и кроется корень зла в виде произвола чиновников. В современной практике этот фактор нередко еще называют коррупциогенным. Поэтому еще на законодательном уровне стараются свести свободу усмотрения субъектов налогового правоприменения к минимуму. Однако, при реализации указанного стремления еще важно понимать и необходимость учета индивидуальных особенностей каждого налогоплательщика, а также характера совершенных им действий (бездействия) и его собственного отношения к содеянному. Очевидно, что без свободы усмотрения и в налоговом правоприменении не обойтись. А при ее реализации всегда возможны как добросовестность, так и всякого рода злоупотребления со стороны субъектов правоприменения. Здесь уже отмечается сугубо субъективный фактор влияния порядочности, честности, разумности и добросовестности чиновников на принятие ими решений. При правильности целеполагания и ценностного ориентирования, грамотности и профессионализме распоряжения субъектами правоприменения своими государственно-властными полномочиями любые злоупотребления и ошибки, по идее, уже должны быть исключены или сведены к минимуму. Однако, как уже отмечалось выше, не всегда истинные цели, ценности и профессионализм присущи всем представителям субъектов налогового правоприменения. Зачастую именно искаженные цели и ценности, сопровождаемые слабым профессионализмом рядовых исполнителей низовых уровней государственных органов, доминируют в текущей деятельности субъектов налогового правоприменения. Свобода усмотрения налоговых органов заканчивается там, где заканчиваются их полномочия, процедуры и формы их

деятельности. Не может инспектор налоговой службы в произвольной форме по своей инициативе делать выводы о причинении государству налогоплательщиком какого-либо ущерба, распространять информацию о возможных доначислениях налогоплательщику налогов и об использовании им преступных схем уклонения от их уплаты. Равным образом и руководитель налогового органа в не установленных налоговым законом порядке и форме не может своими сопроводительными письмами побуждать правоохранительные органы к уголовному преследованию налогоплательщика на основании только своих предположений и личных мнений. Как говорится в таких случаях, что посеешь, то пожнешь. Если перефразировать эту расхожую истину применительно к налоговому правоприменению, то она могла бы звучать следующим образом: как соберешь налоги, так воспитаешь налогоплательщика. Из общения со всеми едиными и сплоченными в своей государственной цеховой солидарности субъектами правоприменения налогоплательщик выходит, как правило, с чувствами потерянности, безысходности, разочарованности, неверия и со стойким намерением на будущее действовать в отношениях с государством такими же адекватными методами, жить впредь по его же правилам, только уже не по законодательным, а по правоприменительным, житейским, почерпнутым из печального опыта общения с ним, когда прав тот, у кого больше прав и кто хитрее и ловчее. Так государство в итоге и воспитывает у себя налогоплательщиков-уклонистов и стойкую веру у них в отсутствие налоговой законности и правосудия по налоговым делам

Подводя итог проведенному исследованию о проблемах налогового правоприменения, определим самые основные, на наш взгляд, негативные моменты в сложившейся практике налогового правоприменения, которые и способствуют появлению этих проблем:

1) искаженное целеполагание налогового правоприменения (стремление к увеличению собираемости налогов и темпов их роста со временем по сравнению с предыдущими периодами вместо неукоснительного соблюдения налоговой законности и прав участников налоговых правоотношений);

2) превалирование целесообразности над законностью в налоговом правоприменении (исполнение административных (неформальных) планов по сбору налогов становится целью, оправдывающей любые, в том числе незаконные средства доначисления и взимания налогов);

3) подмена всех истинных функций налогового правоприменения одной единственной функцией представительства и защиты имущественных интересов государства (все субъекты налогового правоприменения, стоят прежде всего, на страже имущественных интересов государства в налоговых отношениях, вместо осуществления ими объективного надзора за соблюдением налоговой законности, осуществления беспристрастного правосудия по налоговым делам и защиты прав и законных интересов всех участников налоговых отношений);

4) фактическая ценностная переориентация налогового правоприменения (не права и свободы человека и не общественные интересы определяют содержание и применение налоговых законов, а исключительно имущественные интересы государства);

5) злоупотребление субъектами налогового правоприменения (субъекты налогового правоприменения недобросовестно используют предоставленные им по закону полномочия в неблагоприятных целях, разрабатывают и реализуют на практике «ноу-хау» повышения собираемости налогов);

6) налоговый произвол в действиях субъектов налогового правоприменения вместо предусмотренных законом случаев реализации ими свободы усмотрения (налоговые органы «творчески» реализуют свои полномочия со ссылкой на

свою власть и свободу усмотрения, вольно интерпретируют нормы налогового законодательства, практически никогда не обосновывают свои действия законом и фактическими обстоятельствами дела);

7) низкий профессиональный и моральный уровень представителей субъектов налогового правоприменения (особенно на низовом уровне). Все налоговые дела решаются поверхностно на примитивном обывательском уровне без понимания сути всего происходящего, без разрешения ключевых вопросов налогового правоприменения и без извлечения уроков и исправления ошибок;

8) безответственность представителей субъектов налогового правоприменения (редкие случаи привлечения к ответственности должностных лиц субъектов налогового правоприменения, виновных в нарушении законов и прав налогоплательщиков, на фоне массовых нарушений налогового законодательства и права налогоплательщиков порождают у всех других веру в их непогрешимость и безнаказанность).

Комплексный анализ всех приведенных выше негативных явлений в практике налогового правоприменения указывает на системный характер их появления и существования.

И пока само государство не обратит свое внимание на негативные явления в налоговой практике, на причины их существования и целенаправленно не искоренит их в деятельности своих же органов, налоговое правоприменение по-прежнему будет пребывать в мутированном и болезненном состоянии, несмотря на качество налоговых законов и состояние экономики [7].

#### **Список использованных источников**

1. Методические рекомендации по проведению налоговых проверок налогоплательщиков. Утвержден приказом Председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 25.12.2006 г. №654.

2. Закон РК от 24.03.1998 г. № 213-1 «О нормативных правовых актах».

3. Кодекс РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 12.06.2001 г. № 209-III.

4. Нормативное постановление Конституционного Совета РК от 15.10.1997 г. № 17/2 «Об официальном толковании статей 53-57 Конституции Республики Казахстан, устанавливающих полномочия Парламента и его палат».

5. Постановление Пленума Верховного Суда РК от 20.12.1999 г. № 19 «О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства».

6. Алексеев С.С. Собрание сочинений. В 10 т. Т. 3: Проблемы теории права: Курс лекций. - М.: Статут, 2010. С. 595

7. Порохов Е.В. Основные проблемы и пути дальнейшего совершенствования правового регулирования налогового администрирования в РК. Финансово-экономический журнал "Налоги и финансы" 5(54), 2012. С. 7-13.