

*Исраилова А.М.*

**САЛЫКТЫК МАДАНИЯТТЫН ЗАМАНБАПТЫК ТҮЗҮЛҮШҮНҮН  
КӨЙГӨЙЛӨРҮ**

*Исраилова А.М.*

**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ  
НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ**

*A.M. Israilova*

**MODERN PROBLEMS OF THE SHAPING THE DOMESTIC  
TAX CULTURE**

УДК: 336.225.64

*Макалада ужук салык маданияттуулугунун калыптанышы жана өнүгүүсү улуттук жана эл аралык мыйзамдардын ченелине шайкештиги салык төлөөчүлөрдүн жана салык кызматкерлеринин маданиятын жогорулатуу сунуштары каралган.*

**Негизги сөздөр:** салык маданияты, салык системасы, ужуктук маданият, салыктык тартип, салык реформасы.

*В статье рассматриваются правовые аспекты формирования и дальнейшего развития правовой налоговой культуры в разрезе норм национального и международного законодательства, автором также выносятся предложения по повышению культуры среди налогоплательщиков и сотрудников налоговых служб.*

**Ключевые слова:** налоговая культура, налоговая система, правовая культура, налоговая дисциплина, налоговая реформа.

*In article are considered legal aspects of the shaping and the further development of the legal tax culture in cut of the rates national and international legislation, author are also stood offers on increasing of the culture amongst taxpayer and employee of the tax services.*

**Key words:** tax culture, the tax system, legal culture, fiscal discipline, tax reform.

Налоговая культура в понимании нашего общества, по большому счету далека от совершенства, что позволяет утверждать об ее актуальности, и в настоящее время является одной из самых малоизученных областей в налоговом праве.

Занимая центральное место в философском поиске, культура, тем не менее, побуждала изучение во многих науках: истории, антропологии, теории права и т.д. Исходя из этого, мы смело можем делить культуру на правовую, материальную, языковую, этническую, духовную и др. Так, исследуя философские аспекты права, А.Ф. Закомлистов отмечает следующее: «Естественно, юридическое письмо омертвляет правовую жизнь, но оно же создает институциональное публичное законопослушание как согласованный и равный для всех способ ориентации по отношению к законодательству в виде индивидуального следования его положениям и соблюдения его требований. Таким образом, создается то, что в теоретической юриспруденции получило обозначение правовой культуры» [1].

Одной из причин падения эффективности функционирования налогового законодательства КР является несовершенство правовой культуры в целом и

налоговой культуры, как налогоплательщиков, так и государственных органов. Понятие «налоговая культура» приобрела сегодня особую актуальность, поскольку неотъемлемо связана со значением налогов, пополняющих бюджет государства.

В современных условиях требуется развитие такого немаловажного атрибута налоговой системы, как налоговая культура. Эти два понятия весьма взаимосвязаны между собой, так как состояние налоговой культуры в государстве зависит от уровня развития системы налогообложения. В свою очередь, система налогообложения представляется эффективной при высоком уровне законодательства, экономики и налоговой культуры в обществе. Выступая регулятором должного поведения не только каждого налогоплательщика, но и непосредственно налогового сотрудника, налоговая культура способствует развитию цивилизованной налоговой системы.

Понятие «культура» как указано нами выше, относится к вечной философской проблеме, раскрывающей внутренний духовный мир любого человека, однако, это не является основанием не полагать, что правовая культура как особое социальное явление стала символом духовного богатства человека в государстве. Показателем высокой культуры как разновидности правовой, является высокий уровень организационной деятельности налоговых органов. Заслуживает большого интереса факт принятия присяги на Библии налоговых инспекторов в Австрии, где сотрудники налоговой службы, тем самым приобретают высокий авторитет в обществе.

Состояние налоговой культуры в стране зависит от уровня развития системы налогообложения. В свою очередь система налогообложения бывает эффективна при высоком уровне экономики и налоговой культуры в обществе. Налоговая культура-это совокупность субъективных и объективных факторов поведения налогоплательщика, форм взаимоотношения налогоплательщика с органами налоговой службы, способствующая гармоничному развитию налоговой системы.

Налоговая культура должна выступать регулятором поведения не только каждого налогоплательщика, но и каждого непосредственного налогового работника» [2].

Профессор В.С. Нерсенянц ставит зависимость «позитивизации права» и его превращения в закон от

субъективных факторов, в числе которых он выделяет духовные и культурные факторы: «Право как культурный феномен – часть общечеловеческой культуры. Правовая культура – это весь правовой космос, охватывающий все моменты правовой формы общественной жизни людей. Культура здесь как раз и состоит в способности и умении жить по этой форме, которой противостоит неоформленная (неопределенная, неупорядоченная, хаотичная, а потому и произвольная) фактичность, т.е. та докультурная и некультурная непосредственность (не опосредованность правовой формой) и простота, которая, по пословице, хуже воровства.

Правовую культуру можно условно назвать «второй природой» («второй натурой»). Но эта «вторая природа» не механическая пристройка к базовой «первой природе», а культурная трансформация, культуризация и культивация всей (единой) природы отдельных людей и народов. Так что право – это не культурный плод на диком дереве, а плод окультуренного дерева» [3].

Проблема культуры в праве не оставляет равнодушными и отечественных ученых. Так, исследуя правовую систему енисейских кыргызов, и их взаимосвязь с правом в современном понимании, профессор Г.А. Мукамбаева отмечает о проявлении в правовой культуре кыргызского этноса влияние энергетических, психологических факторов [4].

Необходимо особо отметить, что, несмотря на малоизученность атрибута правового государства «налоговой культуры» в отечественной науке, тем не менее, немалую роль в создании концептуального подхода к формированию культуры сыграли труды отечественных и казахстанских авторов: Ч.И. Арабаева, Г.А. Мукамбаевой, Э.Дж. Бейшембиева, М.Т. Баймаханова, З.Ж. Кенжалиева, С.Н. Сабикенова, С.С. Сартаева, А.С. Ибраевой и др. Так, посвятив свою докторскую диссертацию проблемам правовой культуры, казахстанский ученый А.С. Ибраева, отмечает: «Правовая культура есть показатель того, в какой степени в обществе перемены в осмыслении роли права, каково сознательное отношение общества и индивидов к праву, к появлению новых правовых норм, в какой степени эмоциональное отношение влияет на правомерное или неправомерное поведение. Следует подчеркнуть, что правотворческая и правоприменительная деятельность только тогда становится эффективной, когда в этих процессах, наряду с мощными самоорганизующими началами, приоритетное место занимает и сознательное, организующее творчество... Основная задача государственно - правовой системы на современном этапе заключается в том, чтобы создать такой юридический механизм, такой правовой климат в обществе, который гарантировал бы реальную свободу личности, реализацию ее прав и свобод в единстве с ответственностью перед обществом, и мог бы реализовывать гуманистическую сущность правового государства, способствовать созданию благоприятных возможностей для свободного жизнепроявления

индивидов, обеспечивать их правовую защищенность» [5].

Налоговая культура являясь одной из разновидностей правовой культуры, определяется как фактор достижения правовой [6]. В условиях мирового финансового кризиса, наметилась все большая тенденция в социально экономическом расслоении общества и налоговое поведение населения как форма экономического поведения, стала напрямую зависеть от психологического состояния общей массы налогоплательщиков, обусловленное комплексом множестве связей, оказывающих огромное влияние на развитие всей налоговой системы. И здесь, под налоговой культурой, прежде всего, следует понимать своевременную уплату налогов и обязательных отчислений в государственные целевые фонды в сроки, устанавливаемые законодательством. Важнейшим элементом налоговой культуры является налоговая дисциплина.

Налоговая дисциплина – это систематическое обучение, развитие и контроль моральных и финансовых способностей и возможностей налогоплательщика рассчитываться с бюджетами с учетом синхронности взаимодействия налоговых инспекций по приему и оформлению налогов и налоговых обязательств.

Таким образом, в понятие налоговой культуры входит как деятельность налогоплательщиков, так и деятельность налоговых инспекторов. При этом эту деятельность следует рассматривать во взаимосвязи: с одной стороны, культура деятельности налоговой инспекции оказывает принципиальное влияние на налогоплательщика, создавая дополнительные моменты давления, с другой стороны, налогоплательщики оказывают определенное давление на налоговые инспекции. Если это давление выходит за рамки общей культуры, то между налогоплательщиком и налоговым инспектором возникает конфликт. Безусловно, конфликтная ситуация в налоговой инспекции приводит к торможению уплаты налогов налогоплательщиками.

Повышение налоговой культуры и укрепление налоговой дисциплины связано не только с контингентом налогоплательщиков и законодательной базой. Оно в значительной мере зависит от того, кто работает в качестве налоговых инспекторов и как работает, также от того, насколько в процесс сбора налогов вовлечен весь персонал налоговой власти. Под налоговой властью понимается деятельность по соблюдению налогового законодательства налоговыми инспекциями совместно с налоговой милицией. Именно тут, в человеческом факторе, заключены главные резервы процесса сбора налогов [7].

Понятие налоговой культуры волнует международную общественность и, являясь частью мирового социума, отметим, что культура общества представляет собой систему общечеловеческих духовно-нравственных ценностей, в соответствии с которым формируется образ жизни и осуществляет социальная регуляция отношений между людьми [8].

Это отношение явно наблюдается в практике США, и хотя ее казна ежегодно недобирает до 200 млрд. долл., тем не менее, редко какой гражданин-американец при обращении к государству, не отметит себя добросовестным налогоплательщиком, содержащим это государство. Думаем, что в сознании каждого гражданина должно присутствовать осознание того, что уплачивая налоги, он участвует в создании финансовой базы государства, необходимой для решения многих государственных программ, связанных с образованием, социальным обеспечением, здравоохранением, безопасностью государства. Для примера приведем практику Российской Федерации, где в ряде регионов проблема повышения налоговой культуры заняла ключевое место при построении партнерских взаимоотношений государства с налогоплательщиками. Например, в Липецкой области Российской Федерации в одной из популярных газет стали вести рубрику «О тех, кто платит налоги».

Полагаем, что эта полоса, посвященная добросовестным налогоплательщикам, служит стимулом в уплате налогов и получения определенных налоговых льгот и преференций. В Оренбургской области сотрудники налоговой службы предлагают составить список налогоплательщиков, размер задолженностей которых превышает 5 тыс. руб., а затем обнародовать их в региональных СМИ. Если эта мера публичного порицания не действует, с «должниками» предполагается работа традиционными методами, а именно через судебных приставов [9].

Кроме того, налоговая культура неразрывно связана и происходит от уровня образованности налогоплательщика. В частности, в Узбекистане разработаны и утверждены учебные программы «Азбука налогообложения» для 1-4 классов, «Уроки по экономике и налогам» - для 5-7 классов, «Основы налогообложения» - для 8-9 классов. Таким образом, подписанный еще в 2008 г. Приказ между Государственным налоговым комитетом и Министерством народного образования Республики Узбекистан «О повышении знаний о налогах и налоговых платежах учащихся общеобразовательных средних учебных заведений», направлен на формирование у подросткового поколения знаний о налогах и налогообложении, а также значении и роли налогов для общества и государства в целом.

Подобная практика формирования налоговой культуры со школьной скамьи, наблюдается и в Таджикистане. Говоря о налоговой культуре, как о факторе повышения добросовестности к исполнению налоговых обязанностей, Президент Таджикистана отметил в Послании к народу: «Необходимо довести всем и каждому члену общества о том, что выплата налога является не только практическим перечислением, с зачислением установленных законом средств в государственный бюджет, но и укрепление устоев государства с целью его развития, обеспечения достойной жизни каждого гражданина в демократическом, правовом и светском обществе».

О проблемах налогообложения не раз говорили и бывшим Президентом Кыргызстана Р.И.

Отунбаевой. Так, выступая на первом заседании Правительства КР, Президентом было предложено: «не откладывая, начать проработку вопроса по существенному упрощению системы налогообложения, особенно для малого и среднего бизнеса».

Представляет определенный интерес опыт повышается налоговой культуры в Бурятии, где давно практикуется работа со школьниками – будущими налогоплательщиками в виде проведения Дней налоговых знаний, кроме того, учебные школьные программы содержат в качестве одной из изучаемых дисциплин предметы, содержащие элементы налогового права, где особый акцент делается на налоговую культуру. Такая практика показала недавно весьма положительные результаты, когда школьники вошли во взрослую жизнь юридически подготовленными на неуклонное соблюдение налогового законодательства, а казна получила больше средств, чем обычно.

Исследование показывает, что в учебных программах школьных образовательных учреждений КР уже много лет действует предмет «Человек и общество», где весьма косвенно говорится о налогах, в связи с чем, считаем необходимым восполнить этот пробел введением в школьную программу предмета «Основы налогообложения».

Думаем, что все учебные программы многоуровневой образовательной системы должны содержать комплекс мер, направленный на формирование у ребенка отношения к обязательствам соблюдения законодательства в будущем.

Мировой опыт доказал рост налоговых дисциплин среди налогоплательщиков (США, Германия, Швеция), где давно осознали необходимость воспитания подросткового поколения в духе добросовестного налогоплательщика. Кыргызстан, нацеленный на достижение эффективного результата проведения налоговой реформы, в значительной степени должен в числе первоочередных задач ставить повышения налоговой культуры, дабы избежать еще одного «тормоза» в реализации реформ. Считаем, что необходимо предпринять первые попытки на местном уровне и предусмотреть выделение средств на внедрение образовательных налоговых программ для школ, а также высших и средних учебных заведений регионов, издание учебников и другой методической литературы.

Анализ научных публикаций, судебной практики, действующего налогового законодательства КР дает четкую картину, указывающую на достаточно низкий уровень налоговой правовой культуры, как налогоплательщиков, так и налоговой службы. Многие авторы связывают это явление с низкой степенью нравственности налогоплательщиков, когда не каждый из них до конца чувствует степень важности уплаты налогов, полагаясь на других добросовестных плательщиков. Зачастую государство, теряя огромные финансовые ресурсы из-за неуважения плательщиков к своей обязанности, закрепленной ст. 55 главы 3 Конституции КР, вынуждено «защититься» путем повышения налоговых ставок, внесения новых видов налогов, уменьшения налоговых льгот, где в

первую очередь страдает добросовестный налогоплательщик.

В научных исследованиях нами неоднократно предлагалось в качестве дополнительной меры для повышения налоговой культуры использовать широкую информированность населения обо всем в налоговом законодательстве. Причем эта информация не должна ограничиваться только стендами и информационными плакатами, которые мы можем увидеть в каждом районном органе налоговой службы. Возможна проблема значительно шире, чем предполагается, так как налоговая культура должна присутствовать не только у плательщиков, но, прежде всего у налоговых органов как представителей государства.

Высокое проявление налоговой культуры должно проявляться скорее в законотворческой деятельности Жогорку Кенеша по принятию нормативной базы, а после в ее реализации.

Среди других причин, тормозящих формирование правовой налоговой культуры, можно выделить нигилизм, выражающийся в отрицании налоговой политики в целом, что естественно, порождает массовость совершения налоговых правонарушений и преступлений, о последствиях которых можно только догадываться. Результаты событий последних лет, происходящих в КР, направленных на сращивание власти и криминала, показали что некоторые налогоплательщики не только уплачивают налоги, но и разрабатывают хитрые схемы «криминальной» оптимизации налогообложения, в результате которых, казна не получила многомиллионные суммы. Причем к таким плательщикам в основном, относятся представители крупного бизнеса и власти.

Отводя большую роль правовому воспитанию налогоплательщиков, нельзя забывать о том, что одним из показателей налоговой культуры является налоговая деятельность государства, обусловленная эффективным проведением реформ в сфере налогообложения. В этой связи, многими экономистами выносятся различные интересные предложения. Так, в частности А. Жапаров в своей диссертации «Налоговая политика и проблема государственного регулирования экономики» считает необходимым для формирования эффективной налоговой системы КР следующее: во-первых, оптимизация и изменение структуры налоговой базы по отраслям экономики; оптимизация межотраслевого баланса налоговой нагрузки; определение эффективного баланса налоговой нагрузки между видами предпринимательской деятельности; дифференциация баланса налоговой нагрузки между физическими и юридическими лицами; осуществление рыночных преобразований в экономике, которое объективно диктуется необходимостью совершенствования налоговой системы.

Во-вторых, комплексное изменение функций налоговой системы. Отдельные изменения функциональных параметров налоговой системы, не дают должного эффекта.

В-третьих, глубокое реформирование сферы налоговых льгот и изменение практики, формирование

налогового законодательства, переход к стабильному правовому полю.

Проводимая налоговая реформа должна являться одним из важных факторов обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, привлечение в Кыргызстан иностранных инвестиций [10].

Обобщая смысловую нагрузку понятия «налоговая деятельность государства» через его теоретические и правоприменительные аспекты, считаем более целесообразным рассматривать налоговую деятельность государства как финансовую деятельность КР по осуществлению форм и методов администрирования, обусловленную проведением налоговой политики в рамках налоговой гармонизации и налоговой конкуренции.

Кроме того, становление и формирование всех элементов налоговой культуры, направлено на стабильность и устойчивость налогового законодательства.

Национальное налоговое законодательство КР, как и в большинстве стран СНГ, создавалось в условиях разрушения старой налоговой системы, не отвечающей современным требованиям, с низкой ответственностью налогоплательщиков перед законом, бюджетным дефицитом и инфляцией. Как главный регулятор доходной части государственного бюджета, она приобрела главным образом фискальный, а не регулятивный характер. В результате, стали нередким противоречивые ситуации, порожденные гражданско-правовым характером имущественных и административно-правовых налоговых отношений, для урегулирования которых возникла объективная необходимость усовершенствования налогового законодательства.

В настоящее время действует новый Налоговый кодекс 2008, но процесс принятия новых норм и совершенствования действующих продолжается. К сожалению принятия кодифицированного нормативного правового акта не сняло проблемы в целом, и в работе говорится, что уклончивость налогового законодательства, большой массив нормативных правовых актов в сфере налогообложения, обусловлено явным несоответствием требуемым правовым критериям и закрепленным принципам в общеправовой культуре создания закона и соблюдения законодательной техники. Другой фактор, свидетельствующий о низкой правовой культуре, является динамика роста совершаемых налоговых правонарушений. Проблема совершенствования законодательства об ответственности за налоговые правонарушения и преступления является предметом исследования очень многих авторов отечественной и зарубежной науки.

Переход КР к новым отношениям в рыночной экономике, стимулировал появление проблем, которые нуждались в скорейшем решении. И центральное место среди них заняла проблема собираемости налогов, обусловленная эффективным развитием экономики государства и общества в целом. В настоящее время проблема обеспечения сбора налогов

через правовую защиту интересов государства и обеспечение реализации ответственности за нарушения налогового законодательства КР, красной нитью проходит сквозь всю правовую систему. К сожалению, стало нормой экономически неразвитого поведения совершать налоговые правонарушения и преступления, причем способы уклонения, стали более совершенными и изощренными. Простейшие способы, заключающиеся в непредставлении документации или введении ее с нарушением общих правил бухгалтерского и финансового учета, нарушении введения кассового учета, нашли свою замену в сложных финансовых махинациях, связанных с созданием дочерних компаний в оффшорных зонах или налоговых оазисах, запутанных пирамидах, нередко сопровождающихся коррупцией, злоупотреблением высоких должностных положений, вымогательством и мошенничеством. Большую популярность обрели фирмы-однодневки, короткая деятельность которых направлена на быстрое обогащение путем неуплаты НДС, налога на прибыль или незаконного возмещения его из бюджета.

Во многом правильность правовой оценки деяния и связанная с этим эффективность действия уголовно-правовых норм, регулирующих ответственность за налоговые преступления, зависят от состояния норм налогового законодательства. Рассогласованность норм уголовного и налогового законодательства, объемность и нестабильность законов, огромный специфический массив ведомственного нормативного материала, регулирующего непосредственно сферу налогообложения, а также недостаточно глубокие знания налогового законодательства сотрудниками правоохранительных и контролирующих налоговых органов, значительно затрудняют правильность правовой квалификации налоговых преступлений. Другой существенной проблемой является, как уже было отмечено выше, недостаточная информированность налогоплательщиков. Например, налогоплательщик, осведомленный о том, как практически применяются санкции за нарушение запретов в сфере налогового законодательства, точно усваивает эти запреты, и при этом создаются более реальные основания для ответственности за налоговые преступления. То есть, такая правоприменительная практика в связи с бланкетным характером норм о налоговых преступлениях представляет собой очень важный фактор информированности налогоплательщиков не только об уголовном, но и о налоговом законодательстве в целом.

Немаловажной остается проблема нестабильности налоговой системы КР. Имеются в виду сами налоги, их ставки, налоговые льготы и т.д. Такая нестабильность играет, несомненно, отрицательную роль и значительно тормозит проведение налоговой реформы в КР. По мнению авторитетных специалистов налоговых органов КР предприниматели умудряются скрыть более 50% своих доходов, что создает значительные трудности при пополнении доходной части республиканского бюджета, в свою очередь дефицит бюджета болезненно отражается на пен-

сионном и социальном обеспечении, своевременном и полном финансировании бюджетных учреждений и организаций. Для сравнения возьмем Францию, где предприниматели скрывают не более 10% своего дохода.

Таким образом, исследование настоящего параграфа показало важность многих факторов, оказывающих значительное влияние на формирование налоговой культуры, среди которых вкратце выделим:

- налоговая культура представляет собой одну из разновидностей правовой культуры;

- налоговая культура должна присутствовать не только у налогоплательщиков, но и у налоговых органов, как представителей государства;

- развитие налоговой культуры по многим аспектам зависит от эффективности финансовой деятельности государства;

- в повышении налоговой культуры значительную роль играют такие показатели, как грамотность, образованность;

- тормозящим фактором в развитии налоговой культуры является поведенческая тенденция, связанная с желанием сохранить имущество, обуславливающая динамику роста налоговых правонарушений и преступлений;

- процесс повышения налоговой культуры должен стать ключевым в проведении государством налоговой реформы.

Указанные факторы во многом позволяют утверждать, что в рамках построения в КР правового государства, следует особое внимание уделять формированию правовой (налоговой) культуры с учетом особенностей нашего государства, ментальности народа и его традиций. Важно достичь такого уровня налоговой культуры, чтобы любое действие по исполнению налоговых обязательств стало обыденным и понимание гражданами особой важности уплаты налогов не вызывало никаких сомнений и нареканий. Высокий уровень правотворческой деятельности в стране, своевременный и качественный учет в законодательстве новых тенденций и потребностей развития общества, демократические основы подготовки и принятия новых нормативных решений, активное использование выработанных мировой практикой правил законодательной техники, несомненно, способствует повышению уровня налоговой культуры.

Таким образом, учитывая важность проведенного мероприятия, отметим, что целями правового воспитания налогоплательщиков являются следующие: во-первых, выработка у субъектов правовых установок на уплату налогов в полном объеме; во-вторых, обеспечение каждого налогоплательщика необходимыми знаниями в сфере налогообложения; в-третьих, реализация субъектами средств защиты их прав и законных интересов. При этом важно учитывать особенности национальных налоговых правоотношений и их субъектов, налоговых органов и налогоплательщиков. Повышение профессиональной этики у налоговых органов будет во многом зависеть от качества налогового законодательства. Для эффективного вос-

питания «сознательных» налогоплательщиков предлагается разработать многоступенчатый комплекс мер, рассчитанных отдельно на реальных и потенциальных налогоплательщиков. Для первых – налоговый «ликбез» на предприятиях, адресная информация при помощи налогового бюллетеня и т.п.; для вторых – введение специального курса в школьную программу [11].

Думаем, что налоговая культура во многом способна отразить и реализовать рациональность и эффективность проводимых в нашем государстве социально-экономических преобразований, обусловленных мерами повышения собираемости налогов, пресечения такого негативного явления, как налоговые правонарушения и снижения налоговой нагрузки на налогоплательщиков, вывода бизнеса из тени, что в конечном итоге способно повлечь за собой увеличение объема налоговых поступлений, являющегося главным условием проведения налоговой политики.

**Литература:**

1. Закомлистов А.Ф. Юридическая философия. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. - С. 267.
2. Матыев Н.С. Особенности налоговой системы в переходный период. Автореф... дисс. к.э.н. - Б., 2003. - С. 22.
3. Нерсесянц В.С. Философия права: Учебник для вузов. - Москва.: Издательство НОРМА, 2005. - С. 42.
4. Мукамбаева Г.А. Манас и право. - Б., 2003. - С. 13.
5. Ибраева А.С. Правовая культура: проблемы теории и практики. Автореф... дисс. д.ю.н. - Алматы 2005. - С. 4-5.
6. Сальникова В.П. Правовая культура: теоретико-методологич. аспект. Автореф... дисс. д.ю.н. - Л. 1990. - С. 26.
7. Выходец А.М., Кизилова Э.А. Культура и этика взаимоотношений налоговых инспекторов с налогоплательщиками. - Киев, 1999. - С.9.
8. Соколова Н.С. Правовая культура и правовое воспитание. Проблемы общей теории права и государства: Учебник для вузов. / Под общей ред. член-корр. РАН. д.ю.н., проф. В.С. Нерсесянца. - М., 1999. - С. 406.
9. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства. Дисс... д.ю.н. - Саратов 2005. - С. 382.
10. Жапаров А.У. Налоговая политика и проблемы государственного регулирования экономики. Автореферат дисс. к.э.н. - Б., 2007. - С.22.
11. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства. Дисс... д.ю.н. - Саратов, 2005. - С.397.

**Рецензент: д.ю.н., профессор Борубашов Б.И.**