

*Шерипов Н.Т.*САЛЫК УКУКТУК МАМИЛЕЛЕРИН КЛАССИФИКАЦИЯЛООНУН
ТЕОРИЯЛЫК-УКУКТУК НЕГИЗДЕРИ*Шерипов Н.Т.*ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ КЛАССИФИКАЦИИ
НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ*N. Sheripov*THEORETICAL AND LEGAL BASIS FOR THE
CLASSIFICATION OF TAX RELATIONS

УДК: 342:347.1:336.2 (575.2)(04)

Бул макала салык укуктук мамилелерин классификациялоонун укуктук негиздерине арналган. Автор тарабынан чет мамлекеттерде салык салуунун айрым касиеттеринин мазмуну изилдеген, бул аларды Кыргыз Республикасынын салык укуктук мамилелери менен салыштырууга мүмкүндүк берет. Изилдөөнүн жүрүшүндө автор юридикалык адабияттарда орун алган салык укуктук мамилелерди жана алардын укуктук өзгөчөлүктөрүн талдаган. Юридикалык илимде автор салык-укуктук ченемдердин табияты, максаттары же предметтик курамы боюнча салыктык укук мамилелерди классификациялоонун бир катар ыкмалары иштелип чыккандыгын белгилеген. Салыктык укук мамилелердин концепциясын аныктоонун доктриналык концепцияларына, салык мыйзамдарын камтыган укуктук мамилелердин бардык классификациясын түзүүчү элементтерине талдоо жүргүзүлдү. Юридикалык илимдин концептуалдык жана категориялык аппаратынын тутумунда салык укуктук мамилелердин жөнгө салуучу, коргоочу, материалдык жана процессуалдык түрлөрүнүн коомдук мамилелерди жөнгө салуудагы орду аныкталды.

Негизги сөздөр: салык, салык мыйзамдары, салык укуктук мамилелер, классификация, катышуучулар.

Данная статья посвящена правовым основам классификации налоговых правоотношений. Автором исследовано содержание отдельных особенностей налогообложения в зарубежных странах, что позволяет сравнить их с налоговыми правоотношениями Кыргызской Республики. В ходе исследования автор проанализировал налоговые правоотношения и их правовые особенности в юридической литературе. В юридической науке автором отмечено, что разработан ряд методов классификации налоговых правоотношений по характеру, целям или предметному составу налогового-правовых норм. Проведен анализ доктринальных концепций определения понятия налогового-правовых отношений, элементов, составляющих классификацию всех правоотношений, в том числе налогового законодательства. В системе понятийно-категориального аппарата юридической науки определено место нормативного, охранительного, материального и процессуального видов налогового-правовых отношений в регулировании общественных отношений.

Ключевые слова: налог, налоговое законодательство, налоговые правоотношения, классификация, участники.

This article is devoted to the legal basis for the classification of tax legal relations. The author has examined the content of certain features of taxation in foreign countries, which allows them to be compared with the tax legal relations of the Kyrgyz Republic. During the study, the author analyzed tax legal relations and their legal features in the legal literature. In legal science, the author noted that a number of methods have been developed for classifying

tax legal relations according to the nature, goals or subject composition of tax legal norms. An analysis of doctrinal concepts for defining the concept of tax-legal relations, elements that make up the classification of all legal relations, including tax legislation, has been carried out. In the system of the conceptual-categorical apparatus of legal science, the place of normative, protective, material and procedural types of tax and legal relations in the regulation of social relations is determined.

Key words: tax, tax legislation, tax legal relations, classification, participants.

Заманбап укук ар кандай укуктук мамилелердин өтө кеңири спектрин камтыйт. Терең жана кеңири изилдөө үчүн аларды ар кандай негиздер боюнча классификациялоо зарыл, анткени Г.Н. Өмүркожоева «Укуктук мамилелердин ар кандай түрлөрүнүн өзгөчөлүктөрүн изилдөө укуктук мамилелердин жалпы теориясын байытат, алардын бардык медиацияларында укуктук мамилелердин маңызын жана мазмунун ачууга жардам берет» деп адилеттүү белгилейт [1, 37-б.].

Укуктук мамилелердин өзгөчөлүгүн түшүнүүдөн, алардын жалпы кабыл алынган классификациясын кармануу жана укуктук мамилелерди салыштырмалуу жана абсолюттук деп бөлүү, ошондой эле жалпы же жалпы жөнгө салуучу укуктук мамилелерди бөлүп кароо туура эместиги келип чыгат. Укуктук мамилелердин түзүмү (конкреттүү укуктарды жана милдеттерди алып жүрүүчүлөрдүн ортосундагы байланыш) ыйгарым укуктуу жана милдеттүү катышуучулардын чексиз курамы менен укуктук мамилелердин болушу мүмкүндүгүн жокко чыгаргандай. Эгерде салттуу терминди колдонсок, анда ар кандай укуктук мамилелер салыштырмалуу болот.

Укуктук мамилелердин негизги бөлүнүшү ортомчу мамилелердин мүнөзүнө, жөнгө салуу предметине жараша ойлонулат. Укуктук мамилелер укуктук ортомчулуктун жана жөнгө салуунун предмети болуп саналган белгилүү бир түрдөгү коомдук мамилелердин маанисинде объекти боюнча классификацияланышы керек. Бул жагынан алып караганда, өлкөдө укуктук мамилелер тутуму укуктук ченемдер тутуму жана субъективдүү укуктар тутуму менен дал келет. Укуктук мамилелер коомдук жана жеке укук тармактарына же түздөн-түз жарандык, административдик,

мамлекеттик жана башка укук тармактарына бөлүнүшү мүмкүн. Ошону менен бирге, жеке юридикалык институттар чөйрөсүндө түзүлгөн укуктук мамилелер да баса белгиленет.

Укуктук мамилелердин дагы бир классификациясы да абдан маанилүү. Белгилүү болгондой, укук мамилелери мыйзамдуу жана мыйзамсыз аракеттерден (юридикалык фактылардан) келип чыгат. Биринчи учурда укуктук мамилелер жөнүндө сөз кылууга болот – бул жерде объективдүү жана субъективдүү укукту ишке ашыруунун мыйзам ченемдүү процесси, укуктук милдеттенмелердин тийиштүү түрдө аткарылышы жөнүндө сөз болуп жатат. Экинчи учурда кеп юридикалык жоопкерчиликти ишке ашырууга же бузулган укук тартибин калыбына келтирүүгө, субъективдүү укуктарды коргоого, укуктук санкцияларды колдонууга багытталган коргоочу укуктук мамилелер жөнүндө болуп жатат. Мындай укуктук мамилелер укуктук патология менен байланышкан.

Эки классификация алгылыктуу жана конструктивдүү деп тыянак чыгарууга болот: бири жөнгө салуу субъектинин атрибуту боюнча, экинчиси укуктук ченемдердин структурасына байланыштуу. Укуктук мамилелердин субъекти боюнча бөлүнүшү аларды укуктун белгилүү бир тармагына таандыктыгына жараша топтоого алып келет. Экинчи негиз боюнча классификация укуктук ченемдердин диспозициясы ишке ашырылуучу укуктук мамилелер менен укук ченемдеринин санкциялары ишке ашырылуучу укуктук мамилелерди айырмалоого мүмкүндүк берет.

Бул эки классификацияны айкалыштырууга болот. Андан кийин укук мамилелери укук тармактарына бөлүнүшү керек жана ар бир тармакта өз кезегинде укуктук түзүлүштүн түрү жана укук коргоо мамилелери ажыратылышы керек.

Социалдык-философиялык жактан алганда укуктук мамилелердин дагы бир классификациясы чоң мааниге ээ. Көрүнүп тургандай, коомдук мамилелердин иш жүзүндө болгон түрүн жөнгө салуучу укуктук мамилелер жана аларсыз таптакыр жок болгон өз алдынча (бирок фактылык жагдайлардын негизинде) мамилелердин өзгөчө түрүн түзүүчү укук мамилелери бар. Эң жөнөкөй мисал:

а) иш жүзүндөгү мүлктүк мамилелерди ортомчу мүлктүк укук мамилелери;

б) процесстик укук мамилелери, алардан тышкары сот өндүрүшүнүн иш жүзүндөгү мамилелери жок.

Биринчи учурда укуктук жөнгө салууну жоюу экономикалык мамилелердин өзүн жок кылбайт, эгерде мындай жоюуну болжолдой турган болсок, анда таптык коомдун өндүрүштүк мамилелери кайрадан укуктук формага ээ болору шексиз. Экинчи учурда, укуктук жөнгө салууну жоюу сот процессинин өзүн жокко чыгарат (бул дагы убакыттын өтүшү менен калыбына келтирилет, бирок, албетте, укуктук формада).

Салыктык укук мамилелери абдан ар түрдүү, ошондуктан салык мыйзамдары камтыган мамилелердин бардык массивдерин түшүнүү ыңгайлуулугу үчүн классификацияланышы мүмкүн.

Укуктун негизги функцияларынын негизинде салыктык укук мамилелери *жөнгө салуучу* жана *коргоочу* болуп бөлүнөт.

Ченемдик укуктук мамилелер салык салууну *укуктук жөнгө салуу* чөйрөсүндөгү мамилелердин негизги бөлүгүн түзөт. Алар мыйзамдын жөнгө салуучу функциясын ишке ашырууну камсыз кылат.

Жөнгө салуучу салыктык укук мамилелеринин мазмуну көбүнчө укуктук мамилелердин түрү менен аныкталат. Ушуга байланыштуу жөнгө салуучу салыктык укук мамилелери активдүү жана пассивдүү типтеги мамилелерге бөлүнөт. Активдүү түрдөгү укук мамилелери милдеттүү түрдө аткарылуучу ченемдердин негизинде түзүлөт жана укуктук мамилелердин активдүү борбору укуктук милдеттенмеде тургандыгы менен мүнөздөлөт. Активдүү түрдөгү жөнгө салуучу салыктык укук мамилелерине төмөнкүлөр кирет: бюджетке жана бюджеттен тышкаркы фонддорго салыктарды жана жыйымдарды төлөө үчүн; салыктарды кийинкиге калтырууларды, бөлүп төлөө пландарын берүү үчүн ж.б.

Пассивдүү типтеги жөнгө салуучу укуктук мамилелер уруксат берүүчү жана тыюу салуучу ченемдердин негизинде түзүлөт (бирдикте каралат) жана укуктук мамилелердин активдүү борбору субъективдүү укукта жайгашкандыгы менен мүнөздөлөт. Пассивдүү түрдөгү жөнгө салуучу финансылык укуктук мамилелерде активдүү аракеттерге субъективдүү укукка негизинен Кыргыз Республикасы, ошондой эле алар ыйгарым укук берген мамлекеттик органдар ээ болот [2, 87-б.]. Мындан тышкары, бул түрдөгү укуктар, эреже катары, мыйзамдарда так көрсөтүлгөн.

Ошентип, Кыргыз Республикасынын Конституциясынын 71-беренесине ылайык, Кыргыз Республикасынын Салык кодекси менен республикалык салыктарды жана жыйымдарды белгилөөгө укуктуу. Кыргыз Республикасынын Салык кодекси салык органдарына өздөрүнүн аракеттерине бир катар укуктарды берет. Тактап айтканда, аларга салыктык текшерүүлөрдү жүргүзүү, салык төлөөчүлөрдү салык органдарына чакыруу ж.б.у.с.

Жөнгө салуучу салыктык укук мамилелери абсолюттук жана салыштырмалуу болуп бөлүнөт. Салыштырмалуу укук мамилелери (эки тараптуу жекелештирилген) – ыйгарым укуктуу адамга ар бир адам эмес, белгилүү бир аракеттерди жасоого же жасабоого тийиш болгон так аныкталган субъект каршы турган укуктук мамилелер». Салыктык укук мамилелеринин негизги бөлүгүн салыштырмалуу укуктук мамилелер түзөт. Бул жерде ыйгарым укуктуу адамга толугу менен белгилүү бир милдеттүү адам каршы турат.

Аларга бюджетке жана мамлекеттик бюджеттен тышкаркы фонддорго салыктарды жана салыктык эмес төлөмдөрдү төлөө боюнча укуктук мамилелер, салыктык контролдоо, салык кредитин алуу, инвестициялык салык кредити жана башкалар кирет. Көпчүлүк учурларда салыштырмалуу салыктык укукта мамилелер боюнча ыйгарым укуктуу адам конкреттүү бир субъекттин жоопкерчилигине тиешелүү болгон талап коюу укугуна ээ.

Абсолюттук салыктык укук мамилелери салык укугунда да кездешет. Бирок алардын саны салыштырмалуу салыктык укук мамилелерине салыштырмалуу бир топ азыраак. Абсолюттук укуктук мамилелер (бир тараптуу жекелештирилген) – бул ар бир субъект кредитор катары ыйгарым укуктуу жак менен беттешкен укуктук мамилелер. Ошентип, абсолюттук салыктык укук мамилелерине салыктарды жана жыйымдарды белгилөө боюнча укуктук мамилелер кирет. Бул жерде бийликтин өкүлчүлүктүү органынын салыкты белгилөө укугуна ар бир субъекттин аны ишке ашырууга тоскоолдук кылбоо милдети каршы турат.

Коргоочу салыктык укук мамилелери укуктун коргоо функциясын ишке ашырууну камсыз кылат. Салыктык укукта алар жөнгө салуучуларга карата көмөкчү ролду ойношот, анткени алар жөнгө салуучу укуктук мамилелерден келип чыгат.

Салыктык коргоо укуктук мамилелери анын санкциясына негизделген салыктык укук ченеминин бузулушуна байланыштуу келип чыгат. Ал башка бардык мамилелерден, атап айтканда, Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарын бузууга байланыштуу жоопкерчиликке тартылышы керек.

Салыктык укук мамилелерине салыктык укук бузууларга, ошондой эле банктар тарабынан КРнын салык кодексинин 18 главасында каралган милдеттемелерди бузууга байланыштуу келип чыккан мамилелер кирет.

Бул салыктык укук мамилелеринде мамлекеттик орган укук бузуучуга салыктык укук ченеминин санкциясында каралган мамлекеттик мажбурлоо чараларын колдонууга укуктуу.

Окумуштуу А.П. Зреловдун пикири боюнча салыктык укук мамилелер салыктык-укуктук ченемдердин мүнөзүнө жараша материалдык жана процессуалдык болуп бөлүнөт [3, 77-б.].

Материалдык салыктык укук мамилелери материалдык салыктык укуктун ченемдеринин негизинде, ал эми процессуалдык – тиешелүү түрдө процесстик салыктык укуктун ченемдеринин негизинде келип чыгат. Материалдык салыктык укук мамилелери салык укугунун субъекттеринин материалдык укуктарын жана милдеттерин ишке ашыруунун каражаты катары кызмат кылат, ал эми процесстик салыктык укук мамилелери бул укуктарды жана милдеттерди

ишке ашыруунун тартибин камсыздайт. Материалдык салыктык укук мамилелерине, алардын мазмуну төмөнкүлөрдү камтыган укук мамилелер кирет: салык төлөөчүнүн салык төлөө милдеттенмеси жана салык органынын аны төлөөнү талап кылуу укугу; уюмдун салык төлөөнү кийинкиге калтыруу жөнүндө финансы органына кайрылуу укугу жана салык органынын арызды кароо жана ал боюнча чечим кабыл алуу милдети ж.б. Процессуалдык салыктык укук мамилелерине салык процессинде, башкача айтканда, салыктарды эсептөө жана төлөө боюнча өндүрүштүн жүрүшүндө, салыктык контролдоо процессинде, ошондой эле салыктык укук бузуулар жөнүндө иштер боюнча өндүрүштүн жүрүшүндө келип чыккан укук мамилелери кирет.

Процессуалдык салыктык укук мамилелери материалдык мамилелерге карата экинчи даражада болуп, акыркысын ишке ашыруунун кепилдиги болуп кызмат кылат.

Салыктык укук мамилелери объектинин белгилери боюнча да мүлктүк жана мүлктүк эмес болуп бөлүнөт. Мүлккө салыктык укук мамилелеринин объектиси болуп акчалай субстанция саналат - салык, жыйым, айыптык төлөм, карыз, туум ж.б.

Ал мүлктүк эмес, салыктык укук мамилелеринин объектиси болуп саналбайт. Бул жердеги объектилер: салыктык контроль менен байланышкан иш-чаралар жана башкалар. Мүлккө салыктык укук мамилелерине: бюджеттерге жана мамлекеттик бюджеттен тышкаркы фонддорго салыктарды жана жыйымдарды төлөө боюнча; ошол эле фонддорго карыздарды жана айыптарды төлөө үчүн ж.б. Мүлктүк эмес салыктык укук мамилелерине салык процессиндеги укук мамилелери, салыктык контроль, салыктарды белгилөө жана салык жеңилдиктерин берүү ж.б.

Предметтик курамы боюнча салыктык укук мамилелери төмөнкүлөргө бөлүнөт:

1) Кыргыз Республикасы менен муниципалитеттердин ортосунда келип чыгуучу мамилелер – бул салыктарды жана жыйымдарды белгилөө жана киргизүү боюнча мамилелерди камтыйт;

2) Ыйгарым укуктуу органдардын жана салык төлөөчүлөрдүн, ошондой эле салыктык укук мамилелеринин башка катышуучуларынын ортосундагы мамилелер – салыктарды жана жыйымдарды өндүрүү, салыктык контролдоо, салыктык жоопкерчиликке тартуу, ошондой эле салык органдарынын актыларына даттануу маселелери боюнча; аракеттери (аракетсиздиги) алардын кызмат адамдары.

Мазмуну боюнча алар төмөнкүлөр процессинде өнүккөн мамилелерге бөлүнөт:

1) салыктарды жана жыйымдарды белгилөө жана киргизүү;

2) салыктарды жана жыйымдарды алуу;

3) салык контролун жүргүзүү;

4) салыктык укук бузуулар үчүн жоопкерчиликке тартуу;

5) салык органдарынын актыларына, ошондой эле алардын кызмат адамдарынын аракеттерине (аракетсиздигине) даттануу.

Максаты боюнча алар негизги жана коопсуздук (коштоочу) мамилелер болуп бөлүнөт. Салт боюнча, негизги мамиле салыкты же жыйымды чогултуу, төлөө болуп саналат. Ошол эле учурда салыктык каттоого, салыктык текшерүүлөргө байланыштуу келип чыккан мамилелер ж.б. Адатта, салык мыйзамдарында каралган салык төлөөчүнүн милдеттерин аткарууну камсыз кылуучу жардамчы катары каралат [4, 47-б.].

Ар кандай илимпоздордун пикирлерин талдап, биз төмөнкүдөй жыйынтыкка келдик:

Салыктык укук мамилелери бир катар спецификалык белгилерге жана мүнөздөмөлөргө ээ, бул аларды укуктук мамилелердин өзүнчө бир түрүнө бөлүп кароого мүмкүндүк берет.

Илимде ар кандай негиздер боюнча, мисалы, салык-укуктук ченемдердин табияты, максаттары же предметтик курамы боюнча салыктык укук мамиле-

лерин классификациялоо үчүн бир нече ыкмалар иштелип чыккан. Бирок жогоруда сүрөттөлгөн салыктык укук мамилелеринин классификацияларынын кайсынысы болбосун, кемчиликсиз эмес, анткени ал илимпоздордун бул маселе боюнча практикасына жана жеке көз караштарына негизделген субъективдүү пикирин гана чагылдырат. Салыктык укук мамилелеринин классификациялары илимий абстракциянын кубулуштары болуп саналат, ошондуктан алардын санын көбөйтүүгө болот.

Адабияттар:

1. Омуркожоева Г.Н. Налоговое право Кыргызской Республики. Учебное пособие. - Бишкек: Изд. КРСУ, 2010. - 245 с.
2. Аманалиев У.О. Кыргыз Республикасынын салык укугу. – Бишкек, 2012.
3. Зрелов А.П. Новое в Налоговом кодексе. Комментарий к изменениям, вступившим в силу в 2008 г. - М.: Деловой двор, - 2008. - 120 с.
4. Абакирова А.М. Налоговое право Кыргызской Республики. Учебник. - Б., 2012.
5. Шерипов Н.Т., Аманалиев У.О. Состав налогового преступления. / Известия ВУЗов Кыргызстана. 2014. №. 11. С. 200-203.