

ISSN 1991-3494

ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ  
ҰЛТТЫҚ ҒЫЛЫМ АКАДЕМИЯСЫНЫҢ

# Х А Б А Р Ш Ы С Ы

---

---

## ВЕСТНИК

НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ НАУК  
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

## THE BULLETIN

OF THE NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES  
OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

1944 ЖЫЛДАН ШЫҒА БАСТАҒАН  
ИЗДАЕТСЯ С 1944 ГОДА  
PUBLISHED SINCE 1944

4

---

---

АЛМАТЫ  
АЛМАТЫ  
ALMATY

2015

ШІЛДЕ  
ИЮЛЬ  
JULY

Б а с р е д а к т о р

ҚР ҰҒА академигі

**М. Ж. Жұрынов**

Р е д а к ц и я а л қ а с ы :

биол. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Айтхожина Н.А.**; тарих ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Байпақов К.М.**; биол. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Байтулин И.О.**; биол. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Берсімбаев Р.И.**; хим. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Газалиев А.М.**; а.-ш. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Дүйсенбеков З.Д.**; а.-ш. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Елешев Р.Е.**; физ.-мат. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Қалменов Т.Ш.**; фил. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА академигі **Нысанбаев А.Н.**; экон. ғ. докторы, проф., ҰҒА академигі **Сатубалдин С.С.**; тарих ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Әбжанов Х.М.**; физ.-мат. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Әбішев М.Е.**; техн. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Әбішева З.С.**; техн. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Абсадықов Б.Н.** (бас редактордың орынбасары); а.-ш. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Баймұқанов Д.А.**; тарих ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Байтанаев Б.А.**; физ.-мат. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Давлетов А.Е.**; физ.-мат. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Қалимолдаев М.Н.**; геогр. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Медеу А.**; техн. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Мырхалықов Ж.У.**; биол. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Огарь Н.П.**; техн. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Таткеева Г.Г.**; а.-ш. ғ. докторы, проф., ҚР ҰҒА корр. мүшесі **Үмбетаев И.**

Р е д а к ц и я к е ñ е с і :

Ресей ҒА академигі **Велихов Е.П.** (Ресей); Әзірбайжан ҰҒА академигі **Гашимзаде Ф.** (Әзірбайжан); Украинаның ҰҒА академигі **Гончарук В.В.** (Украина); Армения Республикасының ҰҒА академигі **Джрбашян Р.Т.** (Армения); Ресей ҒА академигі **Лаверов Н.П.** (Ресей); Молдова Республикасының ҰҒА академигі **Москаленко С.** (Молдова); Молдова Республикасының ҰҒА академигі **Рудик В.** (Молдова); Армения Республикасының ҰҒА академигі **Сагян А.С.** (Армения); Молдова Республикасының ҰҒА академигі **Тодераш И.** (Молдова); Тәжікстан Республикасының ҰҒА академигі **Якубова М.М.** (Тәжікстан); Молдова Республикасының ҰҒА корр. мүшесі **Лупашку Ф.** (Молдова); техн. ғ. докторы, профессор **Абиев Р.Ш.** (Ресей); техн. ғ. докторы, профессор **Аврамов К.В.** (Украина); мед. ғ. докторы, профессор **Юрген Аппель** (Германия); мед. ғ. докторы, профессор **Иозеф Банас** (Польша); техн. ғ. докторы, профессор **Гарабаджиу** (Ресей); доктор PhD, профессор **Ивахненко О.П.** (Ұлыбритания); хим. ғ. докторы, профессор **Изабелла Новак** (Польша); хим. ғ. докторы, профессор **Полещук О.Х.** (Ресей); хим. ғ. докторы, профессор **Поняев А.И.** (Ресей); профессор **Мохд Хасан Селамат** (Малайзия); техн. ғ. докторы, профессор **Хрипунов Г.С.** (Украина)

Главный редактор

академик НАН РК

**М. Ж. Журинов**

Редакционная коллегия:

доктор биол. наук, проф., академик НАН РК **Н.А. Айтхожина**; доктор ист. наук, проф., академик НАН РК **К.М. Байпаков**; доктор биол. наук, проф., академик НАН РК **И.О. Байтулин**; доктор биол. наук, проф., академик НАН РК **Р.И. Берсимбаев**; доктор хим. наук, проф., академик НАН РК **А.М. Газалиев**; доктор с.-х. наук, проф., академик НАН РК **З.Д. Дюсенбеков**; доктор сельскохоз. наук, проф., академик НАН РК **Р.Е. Елешев**; доктор физ.-мат. наук, проф., академик НАН РК **Т.Ш. Кальменов**; доктор фил. наук, проф., академик НАН РК **А.Н. Нысанбаев**; доктор экон. наук, проф., академик НАН РК **С.С. Сатубалдин**; доктор ист. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Х.М. Абжанов**; доктор физ.-мат. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **М.Е. Абишев**; доктор техн. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **З.С. Абишева**; доктор техн. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Б.Н. Абсадыков** (заместитель главного редактора); доктор с.-х. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Д.А. Баймуканов**; доктор ист. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Б.А. Байтанаев**; доктор физ.-мат. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **А.Е. Давлетов**; доктор физ.-мат. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **М.Н. Калимолдаев**; доктор геогр. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **А. Медеу**; доктор техн. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Ж.У. Мырхалыков**; доктор биол. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Н.П. Огарь**; доктор техн. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **Г.Г. Таткеева**; доктор сельскохоз. наук, проф., чл.-корр. НАН РК **И. Умбетаев**

Редакционный совет:

академик РАН **Е.П. Велихов** (Россия); академик НАН Азербайджанской Республики **Ф. Гашимзаде** (Азербайджан); академик НАН Украины **В.В. Гончарук** (Украина); академик НАН Республики Армения **Р.Т. Джрбашян** (Армения); академик РАН **Н.П. Лаверов** (Россия); академик НАН Республики Молдова **С. Москаленко** (Молдова); академик НАН Республики Молдова **В. Рудик** (Молдова); академик НАН Республики Армения **А.С. Сагиян** (Армения); академик НАН Республики Молдова **И. Тодераш** (Молдова); академик НАН Республики Таджикистан **М.М. Якубова** (Таджикистан); член-корреспондент НАН Республики Молдова **Ф. Лупашку** (Молдова); д.т.н., профессор **Р.Ш. Абиев** (Россия); д.т.н., профессор **К.В. Аврамов** (Украина); д.м.н., профессор **Юрген Аппель** (Германия); д.м.н., профессор **Иозеф Банас** (Польша); д.т.н., профессор **А.В. Гарабаджиу** (Россия); доктор PhD, профессор **О.П. Ивахненко** (Великобритания); д.х.н., профессор **Изабелла Новак** (Польша); д.х.н., профессор **О.Х. Полещук** (Россия); д.х.н., профессор **А.И. Поняев** (Россия); профессор **Мохд Хасан Селамат** (Малайзия); д.т.н., профессор **Г.С. Хрипунов** (Украина)

«Вестник Национальной академии наук Республики Казахстан». ISSN 1991-3494

Собственник: РОО «Национальная академия наук Республики Казахстан» (г. Алматы)

Свидетельство о постановке на учет периодического печатного издания в Комитете информации и архивов Министерства культуры и информации Республики Казахстан №5551-Ж, выданное 01.06.2006 г.

Периодичность: 6 раз в год

Тираж: 2000 экземпляров

Адрес редакции: 050010, г. Алматы, ул. Шевченко, 28, ком. 219, 220, тел. 272-13-19, 272-13-18.

www: nauka-nanrk.kz, bulletin-science.kz

---

© Национальная академия наук Республики Казахстан, 2015

Адрес типографии: ИП «Аруна», г. Алматы, ул. Муратбаева, 75

Editor in chief

**M. Zh. Zhurinov**,  
academician of NAS RK

Editorial board:

**N.A. Aitkhozhina**, dr. biol. sc., prof., academician of NAS RK; **K.M. Baipakov**, dr. hist. sc., prof., academician of NAS RK; **I.O. Baitulin**, dr. biol. sc., prof., academician of NAS RK; **R.I. Bersimbayev**, dr. biol. sc., prof., academician of NAS RK; **A.M. Gazaliyev**, dr. chem. sc., prof., academician of NAS RK; **Z.D. Dyusenbekov**, dr. agr. sc., prof., academician of NAS RK; **R.Ye. Yeleshev**, dr. agr. sc., prof., academician of NAS RK; **T.Sh. Kalmenov**, dr. phys. math. sc., prof., academician of NAS RK; **A.N. Nysanbayev**, dr. phil. sc., prof., academician of NAS RK; **S.S. Satubaldin**, dr. econ. sc., prof., academician of NAS RK; **Kh.M. Abzhanov**, dr. hist. sc., prof., corr. member of NAS RK; **M.Ye. Abishev**, dr. phys. math. sc., prof., corr. member of NAS RK; **Z.S. Abisheva**, dr. eng. sc., prof., corr. member of NAS RK; **B.N. Absadykov**, dr. eng. sc., prof., corr. member of NAS RK (deputy editor); **D.A. Baimukanov**, dr. agr. sc., prof., corr. member of NAS RK; **B.A. Baytanayev**, dr. hist. sc., prof., corr. member of NAS RK; **A.Ye. Davletov**, dr. phys. math. sc., prof., corr. member of NAS RK; **M.N. Kalimoldayev**, dr. phys. math. sc., prof., corr. member of NAS RK; **A. Medeu**, dr. geogr. sc., prof., corr. member of NAS RK; **Zh.U. Myrkhalykov**, dr. eng. sc., prof., corr. member of NAS RK; **N.P. Ogar**, dr. biol. sc., prof., corr. member of NAS RK; **G.G. Tatkeeva**, dr. eng. sc., prof., corr. member of NAS RK; **I. Umbetayev**, dr. agr. sc., prof., corr. member of NAS RK

Editorial staff:

**E.P. Velikhov**, RAS academician (Russia); **F. Gashimzade**, NAS Azerbaijan academician (Azerbaijan); **V.V. Goncharuk**, NAS Ukraine academician (Ukraine); **R.T. Dzhrbashian**, NAS Armenia academician (Armenia); **N.P. Laverov**, RAS academician (Russia); **S.Moskalenko**, NAS Moldova academician (Moldova); **V. Rudic**, NAS Moldova academician (Moldova); **A.S. Sagiyan**, NAS Armenia academician (Armenia); **I. Toderas**, NAS Moldova academician (Moldova); **M. Yakubova**, NAS Tajikistan academician (Tajikistan); **F. Lupaşcu**, NAS Moldova corr. member (Moldova); **R.Sh. Abiyev**, dr.eng.sc., prof. (Russia); **K.V. Avramov**, dr.eng.sc., prof. (Ukraine); **Jürgen Appel**, dr.med.sc., prof. (Germany); **Joseph Banas**, dr.med.sc., prof. (Poland); **A.V. Garabadzhiu**, dr.eng.sc., prof. (Russia); **O.P. Ivakhnenko**, PhD, prof. (UK); **Isabella Nowak**, dr.chem.sc., prof. (Poland); **O.Kh. Poleshchuk**, chem.sc., prof. (Russia); **A.I. Ponyaev**, dr.chem.sc., prof. (Russia); **Mohd Hassan Selamat**, prof. (Malaysia); **G.S. Khripunov**, dr.eng.sc., prof. (Ukraine)

**Bulletin of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan.**

**ISSN 1991-3494**

Owner: RPA "National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan" (Almaty)

The certificate of registration of a periodic printed publication in the Committee of Information and Archives of the Ministry of Culture and Information of the Republic of Kazakhstan N 5551-Ж, issued 01.06.2006

Periodicity: 6 times a year

Circulation: 2000 copies

Editorial address: 28, Shevchenko str., of. 219, 220, Almaty, 050010, tel. 272-13-19, 272-13-18,

<http://nauka-nanrk.kz/>, <http://bulletin-science.kz>

---

© National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan, 2015

Address of printing house: ST "Aruna", 75, Muratbayev str, Almaty

## **LEGAL PRESUMPTION AS THE METHOD OF LEGAL REGULATION IN THE TAX RIGHT**

**G. S. Kalyeva**

Kazakh national university named after Al-Farabi, Almaty, Kazakhstan.

E-mail: kalieva-gs@mail.ru

**Keywords:** code, tax right, taxation, legal presumption, method of legal regulation.

**Abstract.** In this article the author considers use of legal presumptions in the mechanism of tax legal regulation, in particular, when forming such institutes of the tax right, as advance payments, a calculation method of definition of tax base, standards of expenses at the income taxation, the special tax modes. The author notes that presumptive methods are actively applied in the tax right. They can be found in a basis not only separate tax norms, but also large legal designs, and even the whole institutes of the tax right. the essence of a tax and legal presumption consists in steady interrelation between the facts when existence or lack of the fact presumed is brought out of existence of an initial faktaosnovaniye. The author emphasizes that speaking about presumptions from positions of the tax right, it is necessary to distinguish concept of a presumption in narrow (or actually legal) value as the standard situation directly or indirectly legalized in sources of the tax right and concept of a presumption of wide value – as the juridiko-technical method based on the general assumptions with more or less high degree of probability.

For illumination of the problem declared in article, the author widely used a method of the analysis of normative legal acts which regulates questions of the tax relations in the Republic of Kazakhstan.

УДК 342.743:336.22

## **ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРЕЗУМПЦИЯ КАК МЕТОД ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

**Г. С. Калиева**

Казахский национальный университет им. аль-Фараби, Алматы, Казахстан

**Ключевые слова:** кодекс, налоговое право, налогообложение, юридическая презумпция, метод правового регулирования.

**Аннотация.** В статье автором рассматривается использование юридических презумпций в механизме налогового правового регулирования, в частности, при формировании таких институтов налогового права, как авансовые платежи, расчетный метод определения налоговой базы, нормативы расходов при подоходном налогообложении, специальные налоговые режимы. Автор отмечает, что презумптивные методы активно применяются в налоговом праве. Их можно обнаружить в основе не только отдельных налоговых норм, но и крупных юридических конструкций, а то и целых институтов налогового права. сущность налогово-правовой презумпции состоит в устойчивой взаимосвязи между фактами, когда из существования исходного факта основания выводится наличие или отсутствие факта презюмируемого. Автор подчеркивает, что говоря о презумпциях с позиций налогового права, следует различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как нормативном положении, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и понятие презумпции в широком значении – как юридико-техническом методе, основанном на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности.

Для освещения проблемы, заявленной в статье, автором широко использован метод анализа нормативно-правовых актов, который регулирует вопросы налоговых отношений в Республике Казахстан.

Вопрос о методе правового регулирования является одним из самых непростых в отечественном правоведении. Это обусловлено рядом объективных причин. Во-первых, проблема конструирования соответствующей категории, как в общетеоретическом плане, так и применительно к отдельной отраслевой науке осложняется высокой степенью ее абстрактности. Действительно, понятие метода правового регулирования, согласно господствующей точке зрения, призвано отразить в концентрированном виде основные особенности определенной совокупности юридических норм, подчеркнуть их юридическое своеобразие, позволяющее рассматривать их как единую систему - отрасль права, отличающуюся относительной автономностью своего функционирования. Во-вторых, черты метода правового регулирования, раскрывающие суть данной категории, нередко непосредственно не отражаются в конкретных положениях позитивного права и могут быть сформулированы лишь на основе обобщения и анализа в выводах доктрины. Это предопределяет отсутствие единства в позициях ученых относительно содержания упомянутой категории. Отмеченная значительная степень абстрактности категории метода правового регулирования заставляет обращать внимание на практическое значение этого понятия. Оно не должно терять конкретности, превращаться лишь в камень преткновения бесчисленных теоретических дискуссий без ясных практических выводов и следствий. В связи с этим, на наш взгляд, наибольший интерес, как в практическом, так и в теоретическом плане представляет не просто определение методов налогового права, а выявление особенностей функционирования юридической презумпции как метода правового регулирования в налоговом праве (презумптивного метода).

Принятие Налогового Кодекса Республики Казахстан - есть важный этап в развитии отечественного налогового права. С введением в действие кодифицированной формы налогового законодательства произошел окончательный отказ от общего, схематического правового регулирования налоговых отношений, который был свойствен отечественному налоговому законодательству прошлого века. Становление и развитие кодифицированной формы регулирования налоговых отношений объективно ведет к совершенствованию приемов юридической техники налогового законодательства.

Совершенствование юридической техники налогового законодательства продиктовано, помимо прочего, особым значением законной формы налога. Конституция РК (ст. 35) устанавливает, что уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого [1].

Совершенствование юридической техники налогового закона позволяет реализовать требования ясности, понятности и непротиворечивости, которые предъявляются к нормам налогового законодательства. Ясный и понятный налоговый закон является средством защиты прав налогоплательщика, препятствует произвольному толкованию и применению такого закона, т.е. способствует реализации принципов правового государства.

Одним из приемов юридической техники налогового законодательства является использование юридических презумпций, с помощью которых законодательно предполагается существование определенных фактов, влияющих на налоговое обязательство, на основании связи с фактом известным (основанием презумпции). В этой связи вопросы использования в действующем законодательстве юридических презумпций посредством презумптивных методов нуждаются в теоретическом осмыслении.

Презумптивные методы, основанные на предположениях, используются в юридической науке, нормотворчестве и правоприменительной практике на протяжении тысячелетий. Они активно применялись древнеримскими юристами для преодоления излишнего консерватизма и формализма римского права, а некоторые авторы обнаруживают присутствие этих технико-юридических средств еще раньше – уже в правовых памятниках Древнего Востока. В частности, С.В. Гусева делает смелый вывод о том, что «презумпции, действующие в праве, возникают раньше самой правовой системы, правовая система строится на системе действующих в общественном сознании презумпций» [2, с. 218].

Презумпция в налоговом праве представляет собой прямо или косвенно закрепленное в нормах налогового права вероятностное признание наличия или отсутствия презюмируемого объекта (факта, события, правоотношения) при установленном наличии связанного с ним факта основания. К признакам юридической презумпции относятся индуктивный метод формирования

(презуптвивные суждения выступают результатом обобщения множества частных случаев и потому подтверждаемые эмпирически), вероятностный характер, фактическая опровержимость, т.е. признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (контрпрезумпция), а также официальная легализация в источниках налогового права.

Юридическая презумпция – не просто предположение, но предположение, возведенное в закон, и в силу этого получившее статус нормативно общеобязательного положения, прямо или косвенно выраженного в нормах налогового права. Поэтому большинством исследователей презумпция рассматривается в качестве особого нормативного предписания, содержащего общеобязательное суждение о презюмируемом факте при установленном наличии основания презумпции. Налоговые нормы, содержание которых сформировано на основе презумпции, именуется нормами-презумпциями, презуптвивными нормами, *presumptiverules*.

Использование юридических презумпций предопределяется целями и задачами правового регулирования. По общему правилу к ним прибегают в нестандартных ситуациях, когда применение иных средств невозможно или неэффективно. Логика законодателя ясна и понятна: возможно, в отдельном случае предположение и не подтвердится, но каждый раз заново устанавливать истину будет стоить обществу колоссальных затрат и потому нецелесообразно, а подчас невозможно. С этим согласны большинство исследователей, хотя разброс мнений по поводу роли, места и значения презумпций в правовом регулировании достаточно велик: от крайне негативного до умеренно лояльного. «Законодатель использует норму-презумпцию, если только у него нет объективной возможности закрепить по какому-то вопросу норму-утверждение» [3, с. 243].

В целом применение презумпций позволяет преодолевать состояние неопределенности в налоговых правоотношениях, упрощает и ускоряет налоговый процесс, снижает издержки налогового администрирования, способствует реализации принципа процессуальной экономии и стимулирует субъектов к активному участию в доказывании юридически значимых фактов. Способы формализации правовых презумпций в источниках налогового права могут быть различными. Обще-признанно, что они могут закрепляться в нормах права либо прямо, либо косвенно.

В некоторых исследованиях юридические презумпции рассматриваются исключительно как нормы-презумпции, при этом процесс правоприменения либо вовсе игнорируется, либо анализируется в части так называемых фактических презумпций, не имеющих собственно юридического значения. При этом упускаются из виду косвенные презумпции, содержание которых выявляется именно на стадии реализации налогового права. В случаях косвенного закрепления презуптвивное суждение выводится судами или иными правоприменительными органами логическим путем в процессе толкования норм налогового права.

Многие базовые налогово-правовые презумпции – например, презумпция невиновности или презумпция добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики – были впервые сформулированы именно судами. Причем если первая из них позднее воспроизведена законодателем, то вторая до сих пор не легализована в действующем законодательстве, оставаясь элементом «судебного правотворчества». Заметим, что содержание презуптвивных методов только легальными презумпциями, прямо или косвенно закрепленных в нормах налогового права, не исчерпывается.

Норма-презумпция – лишь частный случай обращения к методу презюмирования в налоговом праве. Различного рода общие предположения, основанные на вероятности, активно используются законодателем при формировании налогово-правовых конструкций, а участниками налоговых правоотношений – для защиты своих прав и законных интересов в налоговых спорах. Случаи, когда некоторое предположение выступает в качестве мотивирующего фактора и логической основы для принятия той или иной налоговой нормы, довольно распространены. К примеру, норма о налоговой деликтоспособности физического лица выводится из обоснованного предположения о том, что малолетний ребенок не способен в полной мере осознавать свои действия и нести за них ответственность; в основе конструкции реальных налогов лежит презумпция, согласно которой собственность (имущество) приносит доход, т. е. факт владения лицом определенным имуществом (объектом налогообложения) дает законодателю право приписывать такому лицу получение некоторого дохода (источника уплаты реального налога) [4, с. 68]; концепция минимального налога, взимаемого в рамках упрощенной системы налогообложения (ст. 397 НК РК), базируется на

предположении, что доходы налогоплательщика, перешедшего на специальный налоговый режим, не могут быть ниже установленного законом уровня; в основе установленных размеров налоговых ставок можно усмотреть предположение о том, что именно такой объем налоговых изъятий способствует сохранению баланса между публичными и частными интересами в налоговых правоотношениях, и т.п.[5].

Таким образом, презумптивные методы в широком смысле слова активно применяются в налоговом праве. Их можно обнаружить в основе не только отдельных налоговых норм, но и крупных юридических конструкций, а то и целых институтов налогового права. В частности, для определения налоговой базы законодатель может взять за основу реальные сведения, содержащиеся в налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщика, а может обратиться к разного рода косвенным приемам и способам, основанным либо на некоторых предположениях, либо на прямом вменении. Для обозначения таких налоговых режимов в западной науке используется термин «presumptivetaxation», переводимый на русский язык как «условно-расчетное налогообложение» [6, с. 26]. Полагаем, термин «презумптивное налогообложение» более адекватно отражает сущность подобных налоговых режимов. Как указывает В. Туроньи, presumptivetaxation предполагает использование косвенных методов установления налоговых обязательств, которые отличаются от обычных правил, основанных на финансовой (налоговой, бухгалтерской) отчетности налогоплательщика [7, с. 404]. «Термин «презумптивное налогообложение», – пишут Е. Ахмад и Н. Стерн, – охватывает целый ряд процедур, в соответствии с которыми налоговая база не измеряется, но вытекает из некоторых простых показателей, которые вычислить легче, чем саму базу» [8, с. 276].

Сегодня подобные методы активно используются во всем мире. Даже в США, где презумптивные налоги не получили широкого распространения, в последние годы разворачивается дискуссия о возможности внедрения отдельных презумптивных режимов в американскую налоговую систему [9, с. 101–149].

Причины использования презумптивных методов налогообложения различны и определяются конкретными задачами налогово-правового регулирования. К ним можно отнести: упрощение системы налогового учета и порядка исчисления отдельных налогов; актуальность борьбы с налоговыми правонарушениями и различного рода налоговыми схемами, направленными на извлечение необоснованной налоговой выгоды (особенно в сферах малого бизнеса, активно использующего в расчетах наличные денежные средства); сокращение бюджетных расходов на налоговое администрирование; более справедливое распределение налогового бремени в тех сферах бизнеса, где масштабные отклонения от уплаты налогов создают неприемлемые диспропорции (так называемое горизонтальное неравенство) в налоговоспособности законопослушных налогоплательщиков и нарушителей налоговых норм.

Главный недостаток презумптивного налогообложения состоит в том, что мы намеренно жертвуем точностью (достоверностью) измерения налоговых обязательств, определяя их с той или иной степенью вероятности. К слову сказать, любое индивидуальное правоотношение – всегда лишь относительное приближение к нормативной модели. «Все налоги презумптивны, до некоторой степени», – иронично замечают наши западные коллеги, подразумевая, что идеально точно воспроизвести (реконструировать) и рассчитать налоговую базу, спроектированную законодателем в налоговых нормах, на практике удается сравнительно нечасто [10, с. 25].

Методы налогообложения можно разделить на реальные и презумптивные. При использовании последних за основу берутся не фактические, но лишь предполагаемые (т.е. презюмируемые) налоговые обязательства, размер которых определяется с учетом обоснованных предположений о том, что нормальные (обычные) показатели финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (как правило, доходы и расходы) должны совпадать с суммой, определенной косвенным (условным, расчетным) образом. Расчетный метод исчисления налогов основывается на предположении о том, что у аналогичных налогоплательщиков и налоговые базы аналогичны. Характерно, что налогоплательщики неоднократно пытались оспорить конституционность расчетного метода определения налоговых обязательств, ссылаясь на то, что он является лишь приблизительным, а значит недостоверным.

Презумптивный метод активно используется в налогово-правовой конструкции авансовых платежей. В частности, авансовые платежи организаций по имущественным налогам рассчитываются исходя из реальных показателей. Другое дело – авансовые платежи по налогам, объектом которых выступают доход или прибыль. Так, индивидуальные предприниматели (нотариусы, адвокаты) обязаны уплачивать авансовые платежи по налогу на доходы физических лиц, расчет которых осуществляют налоговые органы. К моменту расчета авансового платежа размер дохода еще не известен, и поэтому точно рассчитать налоговую базу в принципе невозможно.

В отношении юридических лиц, например, данная проблема преодолена законодателем следующим образом: согласно п. 7 ст. 141. НК РК «Налогоплательщики, на которых распространяется предусмотренная настоящей статьей обязанность по исчислению и уплате авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу, по итогам предыдущего налогового периода получившие убытки или не имеющие налогооблагаемого дохода, в течение двадцати календарных дней со дня сдачи декларации по корпоративному подоходному налогу за предыдущий налоговый период обязаны представить в налоговый орган расчет суммы авансовых платежей исходя из *предполагаемой суммы* корпоративного подоходного налога за текущий налоговый период» [5].

Как видим, в основе расчета авансовых платежей для действующих налогоплательщиков лежит предположение о том, что полученный в текущем периоде доход будет таким же, как и в предыдущем. Для вновь же зарегистрированных предпринимателей какие-либо объективные критерии определения будущих доходов (например, доходы прошлых лет, внешние признаки предпринимательской деятельности и т.п.) вообще отсутствуют, и вывод о предполагаемых доходах основывается лишь на субъективном усмотрении налогоплательщика. Очевидно, что предполагаемый и потому не существующий доход представляет собой не что иное, как юридическую фикцию, но он позволяет рассчитать налоговую базу в ситуации объективной неопределенности, когда объект налогообложения еще реально не существует, и исчислить налоговую базу реальными методами не представляется возможным. Правовой режим единого налога на потенциально возможный доход согласно казахстанскому налоговому законодательству базируется на целой совокупности общих предположений, а именно: предпринимательская деятельность сопровождается получением доходов; в определенных экономических условиях будет получен определенный доход и поэтому внешние признаки той или иной сферы малого бизнеса достоверно свидетельствуют о размере дохода. Причины введения потенциальной возможности хорошо известны – это поддержка малого бизнеса путем снижения налоговой нагрузки и упрощения налогового администрирования, но, главным образом, преодоление негативных тенденций (с точки зрения собираемости налоговых платежей) в тех сегментах экономики, где наличный денежный оборот создает массовые возможности для неуплаты налогов. Кроме того, в рамках этого режима не применяются расходные вычеты, что позволяет избежать весьма распространенного способа уклонения от уплаты налога путем завышения расходов.

Презумптивные методы могут применяться не только для определения налоговой базы (доходы, прибыль), но и в отношении расходов налогоплательщика. К примеру, согласно ст. 643 НК РК: «в случае, если доходы физического лица, отраженные в налоговой декларации, не соответствуют его расходам, произведенным на личное потребление, в том числе на приобретение имущества, налоговые органы определяют доход и налог на основе произведенных им расходов с учетом доходов прошлых периодов» [5]. Как видим, законодатель признает наличие расходов налогоплательщика независимо от их реального осуществления, и для применения данного налогового вычета предприниматель должен лишь конкретизировать факт получения им дохода и его размер.

Итак, сущность налогово-правовой презумпции состоит в устойчивой взаимосвязи между фактами, когда из существования исходного фактаоснования выводится наличие или отсутствие факта презюмируемого. Говоря о презумпциях с позиций налогового права, следует различать понятие презумпции в узком (или собственно юридическом) значении как нормативном положении, прямо или косвенно легализованном в источниках налогового права, и понятие презумпции в широком значении – как юридико-техническом методе, основанном на общих предположениях с более или менее высокой степенью вероятности. Методы налогообложения, связанные с опреде-

лением налоговых обязательств, могут быть подразделены на реальные, базирующиеся на данных бухгалтерского и налогового учета, и презумптивные, основанные на предположениях либо прямом вменении.

Презумптивные методы налогообложения широко применяются казахстанским законодателем, упрощая налоговый учет, восполняя недостающие факты в системе налогово-правового регулирования, снижая издержки налогового администрирования, помогая снять состояние неопределенности в налоговых правоотношениях и разрешая проблемы налогового правопорядка там, где применить другие юридические средства затруднительно или нецелесообразно. Выбор того или иного метода обуславливается исходными условиями и целями налогово-правового регулирования.

Анализ тенденции изменения отечественного законодательства о налогах и сборах позволяет констатировать все более широкое использование законодателем формальных приемов юридической техники как при установлении элементов налога, так и при регулировании иных налоговых правоотношений. К числу таких технико-юридических приемов и относится юридическая презумпция.

При этом, одна из главных причин использования юридических презумпций в налоговом праве - стремление законодателя максимально точно определить платежеспособность налогоплательщика. Другая причина состоит в стремлении законодательно компенсировать трудности познания и доказывания, осуществляемых в ходе налогового контроля. Эти трудности объясняются тем, что основным источником информации для налогового контроля являются сведения налогоплательщика, но последний не заинтересован в обнаружении налоговым органом тех или иных фактов.

Использование юридических презумпций в налоговом праве является, во многом, средством борьбы с уклонением от уплаты налогов. Иная задача, решаемая при помощи юридических презумпций в налоговом праве, состоит в перераспределении бремени доказывания различных обстоятельств и в возложении неблагоприятных правовых последствий за их недоказанность.

Вышеизложенное свидетельствует о необходимости дальнейшего переосмысления проблематики использования юридических презумпций в налоговом праве в связи с потребностью совершенствования юридической техники налогового законодательства.

Правовые презумпции в налоговом праве во многом используются как технико-юридический прием определения налоговых обязательств для тех случаев, когда ощущается недостаточность средств налогового контроля.

#### ЛИТЕРАТУРА

[1] Конституция Республики Казахстан 1995 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 2015 год) / ИС Параграф. [www.zakon.kz](http://www.zakon.kz)

[2] Гусева С. В. Философское осмысление категории «презумпция» в структуре юриспруденции как гуманитарного научного знания // Вестник ПАГС. – 2009.

[3] Кузнецова О. А. Специализированные нормы российского гражданского права: теоретические проблемы: Дис. ... д-ра юрид. наук. – Екатеринбург, 2007.

[4] Бабін І. І. Презумпції у правовій конструкції прямих податків // Науковий вісник Чернівецького університету. Вип. 402: Правознавство. 2007.

[5] Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2015 г.).

[6] Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт // Рынок ценных бумаг. - 2012, № 6.

[7] Thuronyi V.5. Presumptive Taxation // Tax Law Design and Drafting. Vol. 1; Washington: International Monetary Fund, 2006–2008.

[8] Ahmad E., Stern N.6. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 2001.

[9] Logue K. D., Vettori G. G7. . Narrowing the Tax Gap through Presumptive Taxation // Columbia Journal of Tax Law. – 2011. – Vol. 2, № 1.

[10] Slemrod J., Yitzhaki S.8. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax // International Tax and Public Finance. – 1994. – Vol. 1, № 1.

## REFERENCES

- [1] The constitution of the Republic of Kazakhstan of 1995 (with changes and additions as of 2015) / IS Paragraf.www.zakon.kz
- [2] Guseva S. V. Philosophical judgment of the category "presumption" in structure of law as humanitarian scientific knowledge//Messenger of PAGES. – 2009.
- [3] Kuznetsova O. A. Specialized norms of the Russian civil law: theoretical problems: Thesis of the doctor of jurisprudence. – Yekaterinburg, 2007.
- [4] Бабін І. І. Презумпції у правовій конструкції прямих податків // Науковий вісник Чернівецького університету. Вип. 402: Правознавство. 2007.
- [5] The code of the Republic of Kazakhstan of December 10, 2008 No. 99-IV "About taxes and other obligatory payments in the budget (The tax code)" (with changes and additions as of 29.12.2014).
- [6] Macedon S. Application of the special mode of the taxation: foreign experience//Securities market. - 2012, No. 6.
- [7] Thuronyi V.5. Presumptive Taxation // Tax Law Design and Drafting. Vol. 1; Washington: International Monetary Fund, 2006–2008.
- [8] Ahmad E., Stern N.6. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge: Cambridge University Press, 2001.
- [9] Logue K. D., Vettori G. G7. . Narrowing the Tax Gap through Presumptive Taxation // Columbia Journal of Tax Law. – 2011. – Vol. 2, № 1.
- [10] Slemrod J., Yitzhaki S.8. Analyzing the standard deduction as a presumptive tax // International Tax and Public Finance. – 1994. – Vol. 1, № 1.

## САЛЫҚ ҚҰҚЫҒЫНДАҒЫ ЗАҢИ ПРЕЗУМПЦИЯ ҚҰҚЫҚТЫҚ РЕТТЕУ ТӘСІЛІ РЕТІНДЕ

Г. С. Қалиева

Әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Алматы, Қазақстан

**Тірек сөздер:** кодекс, салық құқығы, салық жинау, заңи презумпция, құқықтық реттеу тәсілі.

**Аннотация.** Мақалада автормен арнайы салық режимдері, табыс салығынан салық салу кезіндегі нормативті шығындар, салық базасын анықтау есептеу тәсілі, аванстық төлемдер, салық құқығы институттарын қалыптастырудағы салықтық құқықтық тетіктерде заңи презумпцияны пайдалану мәселелері қарастырылады. Автор презумптік тәсілдер салық құқығында белсенді қолданылады. Оларды тек салық нормалары негізінде ғана емес, ірі заңи конструкциялар да, жалпы салық институты ретінде есептеуге болады. Салықтық-құқықтық презумпцияның мәні тұрақты өзарабайланыс презумптелген факттің болуы немесе болмауы негізінің мәнінен туындайды. Автор салық құқығы тұрғысынан қарағанда презумпция туралы презумпция түсінігі тар мағынада (немесе заңи мағынада) нормативті ереже ретінде, салық құқығы тікелей және жанама қайнар көздерінде анықталса, презумпция түсінігі кең мағынада заң-техникалық тәсіл ретінде, жоғары немесе жалпы болжанылған мағынада түсінілген.

Мәселені анықтау үшін аталған мақалада Қазақстан Республикасында салық қатынастарын реттейтін, нормативті құқықтық актілерді талдау тәсілі қолданылды.

*Поступила 22.05.2015 г.*

## **Publication Ethics and Publication Malpractice in the journals of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan**

For information on Ethics in publishing and Ethical guidelines for journal publication see <http://www.elsevier.com/publishingethics> and <http://www.elsevier.com/journal-authors/ethics>.

Submission of an article to the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan implies that the described work has not been published previously (except in the form of an abstract or as part of a published lecture or academic thesis or as an electronic preprint, see <http://www.elsevier.com/postingpolicy>), that it is not under consideration for publication elsewhere, that its publication is approved by all authors and tacitly or explicitly by the responsible authorities where the work was carried out, and that, if accepted, it will not be published elsewhere in the same form, in English or in any other language, including electronically without the written consent of the copyright-holder. In particular, translations into English of papers already published in another language are not accepted.

No other forms of scientific misconduct are allowed, such as plagiarism, falsification, fraudulent data, incorrect interpretation of other works, incorrect citations, etc. The National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan follows the Code of Conduct of the Committee on Publication Ethics (COPE), and follows the COPE Flowcharts for Resolving Cases of Suspected Misconduct ([http://publicationethics.org/files/u2/New\\_Code.pdf](http://publicationethics.org/files/u2/New_Code.pdf)). To verify originality, your article may be checked by the Cross Check originality detection service <http://www.elsevier.com/editors/plagdetect>.

The authors are obliged to participate in peer review process and be ready to provide corrections, clarifications, retractions and apologies when needed. All authors of a paper should have significantly contributed to the research.

The reviewers should provide objective judgments and should point out relevant published works which are not yet cited. Reviewed articles should be treated confidentially. The reviewers will be chosen in such a way that there is no conflict of interests with respect to the research, the authors and/or the research funders.

The editors have complete responsibility and authority to reject or accept a paper, and they will only accept a paper when reasonably certain. They will preserve anonymity of reviewers and promote publication of corrections, clarifications, retractions and apologies when needed. The acceptance of a paper automatically implies the copyright transfer to the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan.

The Editorial Board of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan will monitor and safeguard publishing ethics.

Правила оформления статьи для публикации в журнале смотреть на сайте:

[www.nauka-nanrk.kz](http://www.nauka-nanrk.kz)

<http://www.bulletin-science.kz/index.php/ru/>

Редакторы *М. С. Ахметова, Д. С. Аленов*  
Верстка на компьютере *Д. Н. Калкабековой*

Подписано в печать 21.07.2015.  
Формат 60x881/8. Бумага офсетная. Печать – ризограф.  
12,9 п.л. Тираж 2000. Заказ 4.